



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

**Processo n°** 10384.720215/2013-60  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.410 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de junho de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - IPI  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543C do anterior CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

CRÉDITO DE IPI. CERVEJAS E REFRIGERANTES. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

Cervejas e refrigerantes são tributados uma única vez na saída da estabelecimento fabril, sendo vedada a tomada de crédito na aquisição ou recebimento por estabelecimento.

Recurso Voluntário Negado.  
Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus que davam provimento parcial para reconhecer a reversão de 90,28% da glosa dos créditos de entradas de bebidas sujeitas ao regime monofásico do IPI. Os Conselheiros Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus votaram pelas conclusões. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor. A Conselheira Lenisa Rodrigues Prado se declarou impedida.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e redator designado.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 19/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

## Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto e transcrevo o relatório contido na Resolução nº 3403-000.566 (fls.899-908):

*A autuada impugnou o auto de Infração em que o objeto é a cobrança de créditos tributários de IPI no período de 01/02/2008 a 31/12/2009. O Fisco autuou a empresa em três infrações, conforme Termo de Encerramento de Procedimento fiscal.*

*Creditou-se de maneira indevida de insumos com base no artigo 175 do RIPI/2002, adquiridos com a isenção do artigo 69, II do mesmo regulamento, sabendo que a norma que dá direito ao creditamento desses insumos é o artigo 82, III; ou seja "produtos elaborados com matéria-prima agrícola e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuniárias por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA" o que não foi o caso.*

*Informa a autoridade fiscal a escrituração de créditos de IPI com relação a aquisição de fornecedores, conforme notas fiscais, sem destaque de IPI com base no artigo 69, II, do RIPI/2002, lançando créditos indevidamente em seu livro de apuração do IPI.*

*Os fornecedores da autuada são: A) Pepsi-cola Industrial da Amazônia Ltda. (fornecedor de kits para fabricação de refrigerantes); B) Arosuco Aromas e Sucos Ltda., matriz, (fornecedor de concentrados para refrigerantes; C) Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (fornecedor de rolhas metálicas); D) Crown Tampas da Amazônia S/A, (fornecedor de rolhas e tampa plásticas); E) Valfilm Amazônia Industria e Comércio, (fornecedor de filmes plásticos).*

*O fisco intimou os fornecedores a fim de formar melhor seu juízo, pois verificou que as notas fiscais de saída emitidas pelos fornecedores não sabendo se esta isenção é a prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002 que dá direito a isenção ou se é no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, onde não dá direito ao creditamento.*

*A Pepsi-Cola Industrial da Amazônia, em suas notas fiscais para autuada, consta que a saída se deu com a isenção prevista no artigo 69, II, do RIPI/2002. A fiscalização apurou que a Pepsi-Cola Industrial da Amazônia utilizou corante caramelo para fabricação dos kits, realizou diligencia contra a fabricante do corante D.D. WILLIAMSON DO BRASIL LTDA., que informa utilizar açúcar da região do Estado do Mato Grosso, e que vendeu para todas as unidades industriais da Ambev, de todos os KITS.*

*Em resposta, a Pepsi-Cola confirma a utilização do corante caramelo utilizando o como insumo regional na fabricação de seus produtos. Alega também que o Estado do Mato Grosso faz parte da região Amazônica, se palitando no art. 2 da lei 5.173/66 e o artigo 45 da Lei Complementar n 31/1997, para a fiscalização o artigo 82, III, do RIPI/2002 se refere a Amazônia Ocidental, é constituída somente por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.*

*A AMBEV apresentou declaração informando que a Pepsi-Cola, utiliza-se de insumos de matéria prima vegetal originária da Amazônia Ocidental, e por isso utiliza-se dos benefícios fiscais dados pelo Decreto-lei n 288/67 e Decreto -Lei 1435/75 concedidos através da Resolução n 356 - CAS, fazendo jus ao disposto no artigo 82, inciso III. A fiscalização aponta que a aprovação de projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, é um dos requisitos para utilização da isenção do artigo 82, III, do RIPI/2002.*

*Esclarece se que a resolução SUFRAMA 356/2002, não reconheceu que a Pepsi-cola faria jus a utilização do artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, não informou, em nenhum momento, que utilizaria açúcar produzido no Estado do Mato Grosso.*

*Com relação a empresa Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (matriz), fornecedora dos concentrados de guaraná, foi reconhecido pela fiscalização a utilização de matéria-prima vegetal de produção regional. Declara a empresa que os demais sabores de concentrados falta o destaque do IPI, por amparar-se no artigo 69, inciso II.*

*A empresa de plástico filme, produzidos pela Valfilm, com base na Resolução Suframa 154/2008, estão isentos com arrimo no artigo 82, III, do RIPI/2002, onde entendeu o fisco a utilização de matéria-prima de origem vegetal na produção regional da Amazônia Ocidental, óleo de dendê.*

*A empresa, América Tampas da Amazônia S.A., denominada anteriormente de Crowm Tampas da Amazônia S.A., apresentou declaração confirmando suas vendas com isenção enquadrada no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002.*

*Quanto a ilegitimidade no aproveitamento de créditos deduz o fisco:*

*São legítimos os créditos das aquisições dos concentrados de guaraná da matriz Arosuco e filme plástico da Valfilm, por fazerem jus a previsão legal do artigo 82, inciso III, RIPI/2002;*

*São indevidos, por falta de previsão legal, os créditos da Pepsi-cola, Crown e filial Arosuco, assim como os valores correspondentes aos filmes plásticos da Valfilm que saíram em setembro de 2008, concentrados que não contenham o sabor guaraná, produzidos na matriz da Arosuco, a saída deste bens e insumos estavam galgados no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002.*

***II- A segunda infração que se verificou a fiscalização é quanto a créditos indevidos oriundos de bens diversos (partes e peças de equipamentos/lubrificantes/bens sem contato direto com o produto em fabricação).***

*Parte desses créditos estavam lançados no livro de apuração de IPI no campo OUTROS CRÉDITOS identificados como itens de manutenção ou material intermediário de produção. Estes créditos correspondem a partes, peças e acessórios de instalação, máquinas, equipamentos e ferramentas, conforme análise de documentos fiscais.*

*Os créditos escriturados pela empresa nos CFOP, por análise da fiscalização, verificou se que correspondem a partes e peças de máquinas e que não integram o produto final e nem tem contato com o produto em fabricação. No Termos de Encerramento encontramos a descrição dos produtos, sua aplicação e valor creditado.*

*O auditor glosou os créditos alegando que estes valores não geram direito àqueles por não atenderem o dispositivo legal, artigo 164, I, do RIPI/2002.*

***III - a última infração verificada pela autoridade fiscalizadora é quanto a créditos oriundos da entrada de refrigerantes e cervejas, fabricados por outra empresa do grupo ou estabelecimento de firma pertencente ao mesmo grupo econômico. Consta do Termo de Encerramento que a fiscalizada se creditou do IPI destacado nas notas fiscais e deu saída por notas fiscais de vendas em que houve destaque ao IPI, ou através de Notas fiscais de transferência para outras filias da empresa e anotando que tais bebidas não foram fabricadas sob encomenda.***

*Anteriormente, até 31/12/2008, os refrigerantes e cervejas eram tributados por unidade, a partir de 01/01/2009, o IPI das cervejas e refrigerantes passou a ser regulamentado pela Lei 10.833/2003 na forma dos artigos 58B a 58-U, regulamentado pelo Decreto n 6.708/2008 podendo a indústria optar pelo regime especial ou regime geral onde as alíquotas da TIPI são aplicadas sobre o valor tributável dos produtos.*

*A impugnante optou pelo regime especial, onde o IPI é calculado por litro de bebida, por tanto não há base legal para aproveitamento de credito advindos de cervejas e refrigerantes, a legislação determina que o IPI deve incidir somente uma*

vez, não havendo direito de aproveitar créditos na entrada de bebidas, pelo que os glosou.

No item 4 do Termo de encerramento a autoridade fiscal, consolidou os valores totais dos créditos glosados e reconstituiu a escrita, apurando assim o saldo a pagar, acrescido dos encargos moratórios e multa de 75%.

A contribuinte impugnou o Auto de Infração de forma tempestiva.

Argui que:

*1-que seu direito ao crédito tributário deverá ser reconhecido. Alega que a própria SUFRAMA reconhece o incentivo com base no artigo 6º do Decreto-lei 1.435/75 no qual fundamentam os artigos 82, III e 175 do RIPI/2002. Os kits, utilizados na fabricação de Pepsi-Cola e Pepsi-Cola Twist são fabricados a partir do açúcar de cana plantado no Mato Grosso;*

*Faz interpretação teleológica da legislação incentiva entendendo que seu propósito foi fomentar o desenvolvimento da atividade agropecuária regionalmente de um modo geral, levando em conta, na interpretação da contribuinte, que regional não pode ser somente a Amazônia Ocidental e que o insumo não precisa ser típico, basta ser produzido na região.*

*Essa é a hipótese é a que vigora nos autos, uma vez que o açúcar utilizado na fabricação do corante foi produzido no Mato Grosso, portanto na Amazônia Legal, assim se valendo do incentivo do artigo 82, inciso III, do RIPI/2002.*

*Entende a impugnante que a SUFRAMA é quem deve determina se os estabelecimentos, localizados na Zona Franca de Manaus, devem ou não ter os incentivos federais.*

*Argumenta mesmo que os produtos adquiridos pela Pepsi-Cola não fossem enquadrados no artigo 82 III e 175 da RIPI/2002 seria legal o reconhecimento do direito ao crédito por força do tratamento tributário diferenciado advindo do artigo 40 da ADCT.*

*Com relação a segunda infração entende equivocada a interpretação dada pelo fisco. Assegura que todos os itens que tiveram glosados seus créditos, são consumidos na atividade industrial, ao serem empregados em máquinas para a fabricação das bebidas, discorre sobre os créditos glosados dos produtos e sua função e assegura que sua atividade está vinculada ao regulamento da ANVISA, de modo a impedir que impurezas alterem a composição e qualidade dos produtos industrializados.*

*Conclui informando que os itens cujos créditos foram glosados pela fiscalização inserem-se na definição de produtos intermediários constantes na legislação do IPI. Justifica assim a reforma do acórdão.*

*No que tange a última infração, a glosa do creditamento do IPI dos refrigerantes e cervejas comprados de terceiros, afirma que a saída se deu com débito de IPI. Alega ainda que mesmo que fosse vedado o registro de crédito em função do regime monofásico do IPI, das mercadorias, não poderia haver o lançamento de ofício do tributo, vez que fora recolhido antes do início da autuação. Discorre que poderia haver postergação do recolhimento do imposto, e que não poderia ser a cobrança acrescida de multa de ofício, mas apenas e tão somente de juros de mora e multa isolados, conforme artigo 43 Lei 9,430/96, pede o cancelamento da autuação.*

*Decidiu a DRJ/POA, A controvérsia, nestes autos, encontra-se na afirmação da empresa que insumos fabricados com xarope de caramelo para utilização dos kits de refrigerantes, encontra-se no conceito de matéria prima originária de extrato vegetal regional, uma vez que o termo regional refere-se a Amazônia Legal e não Amazônia Ocidental como declara o fisco e os Estados pertencentes a essa são Amazonas e Acre e os territórios de Roraima e Rondônia, conforme dispõe o artigo 1º § 4º do Decreto Lei 291/1967.*

*Entende a recorrente que a SUFRAMA reconheceu o benefício previsto na Resolução 356/2002 que é fundamento legal do artigo 82, III, do RIPI/2002, sendo que a fiscalização não pode desqualificar o regime apontado pela Superintendência. Alega que mesmo que os insumos não estivessem enquadrados no artigo 82, III e 175 do RIPI/2002, teria seu direito ao crédito reconhecido por força do artigo 40 do ADCT, Destarte que, todos os insumos cujos créditos foram objetos de glosa originaram-se da Zona Franca de Manaus, com isso saída de todos os seus produtos industrializados são isento. A operação é isenta e o princípio não-cumulatividade exige o pagamento do IPI cobrado na operação anterior e terá direito ao creditamento quando houver lei específica que determine.*

*Por ser creditamento presumido, não que se falar em cobrança de IPI na operação isenta, desviando a natureza da não-cumulatividade do IPI.*

*A isenção do IPI, para produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, para consumo interno ou comercialização em todo território nacional, é fundamentado no artigo 9 do Decreto-Lei 288/1967, regulando o funcionamento da Zona Franca de Manaus.*

*Não há lei que conceda creditamento ficto, para essa isenção.*

*Não haveria de se aplicar o artigo 40 do ADCT, pois a exigência fiscal não afasta o incentivo fiscal a Zona Franca de Manaus, vez que não há discussão sobre incidência do artigo 9, Decreto Lei 288/67. É descabido o pedido da impugnante quanto ao crédito do IPI desonerado em operação com mercadoria isenta, quando não houver lei específica.*

*Não se pode falar em boa fé. A autuada não tem como investigar os atos praticados por seus fornecedores, não há o que se falar sobre esse assunto, pois as notas fiscais que foram glosadas, de seus fornecedores, estavam fundamentadas na isenção do artigo 69, II (artigo 9 do Decreto-Lei 288/67) e não o artigo 82 do Decreto-Lei 1435/75, ambos da RIPI/2002. Afasta-se essa alegação.*

*O artigo 6 do decerto Lei nº 1.435/75, possui duas normas de incentivo fiscal e uma de condição para fruição daqueles.*

*A primeira abrange isenção sobre produtos industrializados elaborados com matéria prima agrícola de produção regional, que realmente interessa nessa lide; a segunda estatui o creditamento ficto com relação a isenção; e por fim a terceira estabelece uma condição fática onde o gozo do incentivo só compreende os estabelecimentos fiscais onde os projetos tenham aprovação da SUFRAMA.*

*A autuada refere-se a produção regional, toda a área da Amazônia legal, e se baseia em ofício da SUFRAMA (5637/SPR/CGAPECPIN) para esse fundamento, quanto a unidade fiscalizadora, na interpretação da Lei, afirma que o açúcar utilizado na fabricação dos Kits para refrigerantes, deveriam vir da Amazônia Ocidental, que abrange os Estados do Amazonas, Acre, Roraima e Rondônia, Entendeu a DRJ que o Fisco teria razão, no sentido de que a expressão regional se*

*refere à Amazônia Ocidental, pois serão os estabelecimentos localizados nessa região os beneficiários da mesma.*

*A Suframa não teria competência para dispor sobre benefício fiscal, posto que ele decorre de Lei, mas apenas aprovar, fiscalizar e acompanhar os projetos aprovados em seu âmbito de atuação.*

*O artigo 2 do Decreto-Lei 288/67, que instituiu a área onde seria instalada a Zona Franca de Manaus, estendeu os benefícios concedidos por aquele diploma a áreas da Amazônia Ocidental, delimitando-o.*

*Quando o termo "de produção regional" aparecer isso quer dizer que a referencia é a Amazônia Ocidental e não Legal com afirma a requerente. Conclui-se, no entanto que a AMBEV não tem direito a creditar-se das aquisições da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. Não gerando crédito ficto, pois o Estado do Mato Grosso não pertence a Amazônia Ocidental.*

*Além do mais, a DRJ entendeu que o produto adquirido pela AMBEV junto à Pepsi da Amazônia é produto intermediário e não matéria-prima, que é a exigência feita pela norma isencional, conforme disposto no artigo 6 do Decreto-lei nº 1.435/1975.*

*Relativamente à segunda infração, que se refere à glosa de créditos oriundos de outros bens que não se enquadrem no conceito de insumos, a glosa foi levada a efeito com base no artigo 164, I do RIPI/2002, Parecer Normativo 65/79 e Parecer CST 181/74.*

*Sem embargo a Recorrente alude o mesmo artigo 164, I, do RIPI/2002 a sua defesa afirmando que a legislação lhe dá o direito ao crédito sobre os insumos em decorrência de processo de industrialização, entendendo que o Fisco é restritivo em sua alegação que o exigido é que bens utilizados ou consumidos no processo industrial e que não façam parte de seu ativo permanente.*

*Conforme a legislação do IPI, os insumos, matéria prima e produtos intermediários, são aqueles que originam créditos básicos ou seja geram direito subjetivo ao contribuinte de creditar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI. A norma é clara ao afirmar que somente dá direito ao crédito as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*O parecer normativo CST 65/79, afirma que produtos intermediários e matérias-prima, não integrante do produto final, mas que sofrem desgastes, dano ou perda química ou física em sua propriedade na fabricação do produto, dá margem ao creditamento. Qualquer insumo que não atender tais requisitos não darão margem ao creditamento de IPI.*

*Os produtos em análise não se destinavam a produção e nem eram consumidos no processo produtivo, como apresenta o Parecer Normativo CST 65/79, afastando a incidência do artigo 25 da Lei 4.502/64.*

*No tocante à terceira infração. A autuada se creditou do IPI, destacado nas notas fiscais de entrada de refrigerantes e cervejas, cujos documentos fiscais foram emitidos por outro estabelecimento da mesma empresa e e estabelecimentos pertencentes ao mesmo grupo econômico. Informa que a produção destes produtos não foi por encomenda. A fiscalizada, emitiu notas fiscais de saída, destinadas a terceiros com IPI destacado ou notas fiscais de transferência para outras filiais onde se utilizou a suspensão do imposto.*

*O Fisco não aceita esse creditamento pois cervejas e refrigerantes são sujeitos ao regime da tributação monofásica e a Recorrente optou pelo regime especial. Os produtos fabricados pela autuada, refrigerante e cervejas, são produtos acabados e destinados a comercialização e por certo não podem ser objeto de creditamento. Não poderia ter ocorrido o aproveitamento dos créditos, pois já havia sido pago uma vez e não era mais devido na operação seguinte.*

*Entendeu o contribuinte, que tributando esses produtos na saída eliminaria o prejuízo a Fazenda. Essa é uma questão acessória. O estabelecimento é industrial e não comercial, o que exclui a não-cumulatividade excluindo a conta do IPI, vez que deixa de ser contribuinte do IPI.*

*O artigo 143 do RIPI/2002 não deixa margem a discussão, nele consta que os produtos do artigo 139, pagarão impostos uma só vez. Assim, conclui a DRJ que a Recorrente não teria razão.*

*A fiscalização glosou um crédito indevido e refez a escrita do período de fiscalização chegando a diferença a pagar por período de apuração. O demonstrativo de apuração apresenta os respectivos períodos de apuração do valor a cobrar; uma vez que o saldo a pagar não foi realizado dentro do prazo legal, é cabível a aplicação da multa.*

*Conforme artigo 136 do CTN, a multa de ofício independe a intenção do agente ou da natureza e extensão dos efeitos do ato. O importante é que o creditamento foi indevido foi refeita a escrita e restou saldo a pagar. A multa deve ser aplicada, sob pena de responsabilidade funcional do agente do Fisco.*

*Nesse sentido, a DRJ julgou improcedente a impugnação.*

*Em seu Recurso Voluntário a Recorrente reiterou os seus argumentos.*

Por meio da referida resolução, restou decidido pela Turma Julgadora converter o julgamento em diligência para que fosse esclarecidos alguns pontos em relação a terceira infração anteriormente noticiada, a saber, creditamento do IPI no regime monofásico.

A fiscalização, por sua vez, deu cumprimento as determinações contidas na referida resolução e apresentou o relatório de diligência fiscal (fls. 1.031-1.036) com as seguintes considerações:

(...)

Coleta de dados para atendimento ao pedido do CARF

5) No que se refere aos créditos do IPI oriundos da entrada de bebidas, foram glosados no Auto de Infração valores escriturados no período entre fevereiro de 2008 e dezembro de 2009. AO iniciar a presente diligência, por meio de Termo lavrado em 28/11/2014, esta fiscalização intimou o contribuinte a apresentar demonstrativo de débitos oriundos das saídas das mercadorias que foram recebidas no mês de setembro de 2008 e no mês de setembro de 2009.

5.1 - Desta maneira, o pedido da fiscalização abrangeu apenas uma amostra das operações realizadas no período abrangido pela diligência: 9 (nove) notas fiscais recebidas em setembro de 2008 e 121 (cento e vinte uma) notas fiscais recebidas em setembro de 2009.

6) Em resposta, o contribuinte entregou a esta fiscalização documentos datados de 02/02/2015, em que fez uma análise de todas as operações ocorridas entre fevereiro de 2008 e dezembro de 2009.

7) Para tentar atender ao solicitado na Resolução nº 3403-000.566, o contribuinte efetuou um extenso levantamento na documentação fiscal, a fim de apurar, dentre as bebidas objeto do Auto de Infração, as quantidades e valores das mercadorias que em momento posterior foram tributadas na saída.

7.1 - Em levantamento das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado e por dois outros estabelecimentos da mesma empresa ( filiais Belém e São Luís, que receberam 98,01% do total de saída dos produtos autuados), o contribuinte selecionou os CFOP referentes a saídas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (revenda, transferência para terceiros, devolução de transferência), bem como outros CFOP que de alguma forma poderiam englobar as saídas dos produtos objeto de autuação (depósito, bonificação, demonstração, e consignação).

7.2 - A empresa apurou que, consideradas apenas as quantidades registradas nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento autuado, 90,28% dos produtos foram tributados na saída.

7.3 - Em outro cenário, considerando as quantidades registradas nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento autuado e também nas notas emitidas pelas filiais Belém e São Luís, o contribuinte apurou que 95,64% dos produtos foram tributados na saída.

8) O contribuinte concluiu que:

8.1) Usando o percentual de 90,28%, o valor de R\$ 256.340,16 "trata-se de saídas que tiveram o IPI debitado, ou seja, os produtos monofásicos creditados indevidamente na entrada do estabelecimento autuado foram oferecidos à tributação, na saída do próprio estabelecimento autuado, no momento de sua alienação a terceiros".

8.2) Usando o percentual de 95,64%, o valor de R\$ 271.559, 29 " trata-se de saídas que tiveram o IPI debitado, ou seja, os produtos monofásicos creditados indevidamente na entrada do estabelecimento autuado foram oferecidos à tributação, na saída do próprio estabelecimento autuado e dos Centros de Distribuições para os quais referidos produtos deram saída por transferência, no momento de sua alienação a terceiros.

8.3) Um dos dois percentuais acima citados, válidos para todo o período abrangido pela autuação, deve ser aplicado sobre o montante de créditos glosados em cada mês.

9) Em sua resposta, a empresa declarou que, a partir da análise de "Relatório Contábil de Giro de Estoque", constatou que a média de dias necessários para que haja o giro de estoque dos produtos autuados é de 44 dias.

Observações da fiscalização sobre os dados apresentados

10) O levantamento efetuado pelo contribuinte confirmou que ele não tem condições de especificar, em relação a cada entrada do produto, o momento exato em que ocorreu a saída do produto. Em outras palavras, a empresa não tem condições de fazer uma correlação precisa entre notas fiscais de entrada e nota fiscal de saída de bebidas.

(...)

13) No caso sob análise, porém, não se cogita a manutenção de créditos. O levantamento efetuado pelo contribuinte para atender à diligência teve o objetivo de apurar o valor dos débitos que teriam sido indevidamente lançados nas saídas.

14) Ainda que a fiscalização não tenha motivos para duvidar que o contribuinte tenha procurado fazer um levantamento que, dentro do possível, fosse próximo da realidade, é fato incontroverso que a empresa não tem como segregar as notas fiscais de saída de produtos fabricados daqueles comercializados. Com isto, os números apresentados são uma estimativa, e não valores exatos.

15) Esta fiscalização conclui que não foi atendido de forma precisa o pedido transcrito no item 4 deste Relatório.

16) Outro ponto que esta fiscalização entende que deve ser analisado é a possibilidade ou não de reconhecimento de indébito por tributação indevida nas saídas mediante o aproveitamento direto na escrita fiscal do IPI.

16.1 - O registro dos débitos indevidamente escriturados na reconstituição da escrita fiscal teria efeito equivalente ao de uma restituição de pagamento espontâneo indevido, procedimento atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

(...)

17) Na opinião desta fiscalização, não pode ser aceito o levantamento apresentado pelo contribuinte, não existindo qualquer alteração a ser feita no demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal que integra o processo sob análise.

18) Evidentemente, a decisão sobre o procedimento a ser adotado como resultado da diligência depende da livre convicção dos ilustres conselheiros do CARF. Assim, no item a seguir constam dados a serem considerados caso o CARF venha julgar que os cálculos efetuados pelo contribuinte podem ser aceitos, e que o aproveitamento de valores correspondentes à tributação indevida nas saídas pode ocorrer mediante o registro de estornos de débitos na reconstituição da escrita fiscal do IPI.

19) Na hipótese do entendimento do CARF ser favorável ao contribuinte, o Acórdão terá que definir se o percentual a ser utilizado para fins de reconstituição da escrita fiscal é o citado no item 8.1 ou 8.2 deste Relatório (o contribuinte apresentou os dois cenários alternativos, sem fazer uma defesa de qual dever ser o escolhido para fins de reconstituição da escrita)

(...)

Intimada do resultado da diligência, a Recorrente apresentou manifestação carreada às fls. 1.038-1.050 e, reiterou o pedido de provimento ao Recurso Voluntário com o cancelamento integral do Auto de Infração.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

## **I - Tempestividade**

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 29.04.2013 (fls.865) e protocolou Recurso Voluntário em 24.05.2013 (fls. 867-891), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

## **II - Questões preliminares**

A Recorrente em sede recursal não arguiu questões preliminares, restringindo seu inconformismo apenas em relação ao mérito propriamente dito, a saber: (i) Ilegitimidade da glosa de créditos de produtos oriundos da Zona Franca de Manuas; (ii) Ilegitimidade da glosa dos créditos sobre a aquisição de bens utilizados na produção; e (iii) Descabimento da cobrança do IPI a partir da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeita ao regime monofásico. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento.

Deste modo, passa-se a análise dos argumentos suscitados pela Recorrente.

## **III - Mérito**

### **III.1 - Ilegitimidade da glosa de créditos de produtos oriundos da Zona Franca de Manuas**

Em síntese apartada, entende a Recorrente que seu direito ao crédito tributário deverá ser reconhecido. Alega que a própria SUFRAMA reconhece o incentivo com base no artigo 6º do Decreto-lei 1.435/75, no qual fundamentam os artigos 82, III e 175 do RIPI/2002. Os kits, utilizados na fabricação de Pepsi-Cola e Pepsi-Cola Twist são fabricados a partir do açúcar de cana plantado no Mato Grosso;

Faz interpretação teleológica da legislação incentiva entendendo que seu propósito foi fomentar o desenvolvimento da atividade agropecuária regionalmente de um modo geral, levando em conta, na interpretação da contribuinte, que regional não pode ser somente a Amazônia Ocidental e que o insumo não precisa ser típico, basta ser produzido na região.

Essa é a hipótese que vigora nos autos, uma vez que o açúcar utilizado na fabricação do corante foi produzido no Mato Grosso, portanto na Amazônia Legal, assim se valendo do incentivo do artigo 82, inciso III, do RIPI/2002.

Entende a Recorrente que a SUFRAMA é quem deve determinar se os estabelecimentos, localizados na Zona Franca de Manaus, devem ou não ter os incentivos federais.

Argumenta mesmo que os produtos adquiridos pela Pepsi-Cola não fossem enquadrados no artigo 82 III e 175 da RIPI/2002, seria legal o reconhecimento do direito ao crédito por força do tratamento tributário diferenciado advindo do artigo 40 da ADCT.

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Pois bem.

Sobre o direito ao crédito como incentivo, é importante destacar inicialmente as determinações previstas no artigo 175 do RIPI/2002, quem assim previa:

*Art. 175. 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. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).*

Por sua vez, o artigo 6º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 dispõe que:

*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.*

Nos termos da norma em regência, verifica-se que geram créditos os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental (área definida pelo Decreto-lei nº 291/67, e abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima<sup>2</sup>).

Com efeito o Decreto-Lei nº 291/67 estabeleceu incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia, sendo que o §4º, do artigo 1º, do Decreto-lei nº 291/67 delimita sua abrangência somente aos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

No presente caso, as matérias-primas sob análise são concentrados adquiridos pela Recorrente da empresa Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., sendo que estes concentrados são fabricados a partir do corante caramelo produzido pela D.D Williamson do Brasil Ltda., a partir do açúcar de cana extraída no Estado do Mato Grosso.

---

<sup>2</sup> Art. 1º Até o exercício de 1972, inclusive, não sofrerá incidência do imposto de renda a parte ou o total dos lucros ou dividendos atribuídos às pessoas físicas ou jurídicas titulares de ações, cotas ou quinhões de capital de empresas localizadas na Amazônia, quando destinados para aplicação na faixa de recursos próprios de projetos aprovados na Região, para efeito de absorção dos recursos oriundos do imposto de renda, de que tratam o art. 2º deste Decreto-lei e o art. 7º da Lei nº 5.174, de 27 de outubro de 1966.

§ 4º Para os fins deste decreto-lei a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima.

Assim, não procede a alegação da Recorrente de que todos os incentivos fiscais conferidos às empresas instaladas na Amazônia Ocidental se aplicam àquelas instaladas na ZFM.

A respeito de todas as matérias levantadas pela Recorrente neste tópico, a saber: (i) isenção concedida pelo SUFRAMA; (ii) reconhecimento do direito ao crédito por força do tratamento tributário diferenciado advindo do artigo 40 da ADCT; e (iii) e do direito ao crédito previsto no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, pego emprestado as considerações apresentada pelo Conselheiro Antônio Carlos Atulim ao analisar caso idêntico ao aqui tratado (acórdão 3402-002.927), o qual adoto como fundamento de decidir:

Conforme se pode verificar nos autos, as glosas efetuadas pela fiscalização foram motivadas no fato de que os insumos não se enquadravam no disposto no art. 82, III, do RIPI/2002, por não terem sido elaborados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, bem como no fato de que a isenção prevista no art. 69, II, do RIPI/2002 não gera direito ao crédito do IPI para o estabelecimento adquirente.

Por seu turno, o contribuinte alegou que seu fornecedor está amparado por uma Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA, que reconheceu o direito à isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435 e que a Receita Federal não poderia simplesmente desconsiderar tal Resolução e efetuar o lançamento dos tributos que julga devidos. Se essa isenção não prevalecer, então deve prevalecer a isenção do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, a qual também lhe garantiria o direito de crédito, a teor do art. 163, § 2º do RIPI/2002.

Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 356/2002 (fls. 2036/2037), verifica-se que em momento algum a SUFRAMA concedeu o direito de isenção à recorrente.

O que a Resolução CAS nº 356/2002 fez foi aprovar o projeto industrial de atualização da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 130/2002, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Eis o excerto da fl. 2035 no qual se pode conferir o conteúdo da Resolução:(...)

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas. O CAS reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Isso porque nos artigos seguintes dessa mesma resolução, o CAS condicionou o direito à isenção ao cumprimento de outros requisitos, a saber:

(...)

O texto da Resolução CAS nº 356/2002 desautoriza a alegação da recorrente no sentido de que a SUFRAMA reconheceu o direito à isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75.

A SUFRAMA não reconheceu *a priori* o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento

de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo CAS no momento da emissão da resolução.

Por tal motivo, também é improcedente a alegação no sentido de que a redação do art. 3º, inciso III, da Resolução teria legitimado a isenção ao se referir aos termos do Parecer Técnico de Projeto nº 130/2002, uma vez que esses pareceres apenas analisam a viabilidade técnica do empreendimento e não o cumprimento dos requisitos legais para a isenção. Esta constatação é feita com base na análise de Pareceres Técnicos de Projetos analisados por este relator em outros casos concretos, pois no caso específico o Parecer Técnico de Projeto nº 130/2002 não está presente nos autos.

Sendo assim, salta aos olhos que a Resolução do CAS não reconheceu o direito subjetivo à isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, pois ninguém em sã consciência poderia reconhecer um direito condicionado a um comportamento futuro da empresa. O que a SUFRAMA reconheceu foi que o empreendimento era viável e que estava apto a usufruir do benefício estabelecido no art. 6º da Decreto-Lei nº 1.435/75, desde que, entre outros, cumprisse o PPB e que aplicasse matéria-prima regional de origem vegetal nos concentrados.

Reforça essa conclusão a redação do § 2º do art. 6º do DL nº 1.435/75, que estabelece claramente que a isenção só se aplica a produtos elaborados por estabelecimentos **cujos projetos tenham sido aprovados pela Suframa**. Ou seja, a aprovação do projeto é apenas um dos requisitos necessários para usufruir da isenção e não o reconhecimento do direito subjetivo à isenção.

No que tange ao corante caramelo e ao açúcar produzido no Estado do Mato Grosso, o contribuinte alegou que esses insumos satisfazem o requisito legal de aplicação de matéria-prima agrícola e extrativa de vegetal de produção regional, uma vez que no seu entender, o vocábulo "regional", contido no art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/75, deve ser entendido como abrangendo a área da Amazônia Legal, interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA.

O referido dispositivo legal estabelece o seguinte, *in verbis*:

*"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.*

(...)

A análise da Resolução CAS nº 356/2002 revela que o Conselho de Administração da SUFRAMA em momento algum definiu o alcance do vocábulo **regional** empregado na referida resolução. Isso foi feito por meio de uma consulta respondida pelo superintendente adjunto de projetos, que unilateralmente se limitou a aceitar a interpretação proposta pela consulente, para considerar que "regional" tem o mesmo significado de "Amazônia Legal".

Ao homologar a interpretação defendida pela consulente, o superintendente adjunto de projetos, de modo unilateral e monocrático, acabou por alargar a extensão do termo "regional" estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75, cujo alcance nem de longe foi analisado pelo órgão colegiado (fl. 2122).

A competência para a aprovação dos projetos é do Conselho de Administração da SUFRAMA, a teor do art. 4º de seu Regimento Interno (Portaria MDIC 123/2008), e não do superintendente adjunto de projetos. A competência da Superintendência Adjunta de Projetos está especificada no art. 58 do Regimento Interno e compreende apenas e tão-somente a análise de projetos (inciso I) e não a sua aprovação.

Além disso, as atribuições do Conselho de Administração da SUFRAMA são tão relevantes, que sua composição está estabelecida em lei complementar.

O art. 1º da Lei Complementar nº 68/1991, estabelecia a composição do Conselho de Administração nos seguintes termos:

*Art. 1º O Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), autarquia federal instituída pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, passa a ter a seguinte composição:*

*I - representantes dos Governos dos Estados do Amazonas, Acre, Roraima e Rondônia, bem como os Prefeitos das respectivas capitais;*

*II - um representante de cada um dos seguintes Ministérios:*

*a) da Economia, Fazenda e Planejamento;*

*b) da Agricultura e Reforma Agrária;*

*c) da Infra-Estrutura;*

*III - o Secretário do Desenvolvimento Regional da Presidência da República;*

*IV - um representante da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República;*

*V - o Superintendente da Suframa;*

*VI - o Presidente do Banco da Amazônia S.A. (Basa);*

*VII - um representante das classes produtoras;*

*VIII - um representante das classes trabalhadoras (...)*

A partir de 14/01/2010 a Lei Complementar nº 68/91 foi revogada pela Lei Complementar nº 134/2010, passando o Conselho de Administração da SUFRAMA a ter a seguinte composição:

*2º O Conselho terá a seguinte composição:*

*I - 10 (dez) Ministros de Estado, definidos em regulamento pelo Poder Executivo;*

*II - Governador e Prefeito da capital dos seguintes Estados:*

*a) Amazonas;*

*b) Acre;*

*c) Amapá*

*d) Rondônia; e*

*e) Roraima;*

*III - Superintendente da Suframa;*

*IV - Presidente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES;*

*V - Presidente do Banco da Amazônia - BASA;*

*VI - 1 (um) representante das classes produtoras; e*

*VII - 1 (um) representante das classes trabalhadoras. (...)*

Sendo assim, uma decisão proferida por um órgão colegiado com a relevância do Conselho de Administração da SUFRAMA, não pode ser alterada e nem ter seus termos estendidos por interpretação de quem quer que seja. Somente ao CAS, no âmbito de sua competência, caberia fixar em suas próprias resoluções o significado do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, e isso **exclusivamente para o fim de aprovação do projeto e habilitação da empresa à fruição dos benefícios fiscais.**

A competência da SUFRAMA se limita à administração da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental e à aprovação de projetos de empresas que pretendam se instalar nessas regiões, a teor dos arts. 10 e 11 do DL nº 288/67 e do art. 4º, I, "c" do Anexo I ao Decreto nº 7.139/2010. Em momento algum esses dispositivos legais conferiram à SUFRAMA a competência para reconhecer o direito subjetivo às isenções dos DL nº 288/67 e 1.435/75.

Por seu turno, compete à Receita Federal a fiscalização do Imposto Sobre Produtos industrializados, a teor do art. 91 da Lei nº 4.502/64 combinado com o art. 2º da lei nº 11.457/2007 e arts. 427 e 428 do RIPI/2002.

Desse modo, ao contrário do alegado, não houve descon sideração dos atos da SUFRAMA por parte da Receita Federal. E também não existe impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

O contribuinte entende que o objetivo do Decreto-Lei nº 1.435/75 foi o de fomentar a expansão econômica da região com menor desenvolvimento econômico do país e de propiciar a ocupação dessa região. Por tal motivo, o termo "regional" deveria ser entendido como Amazônia Legal.

A argumentação do contribuinte é improcedente. Os Decretos-Leis nº 288/67 e 1.435/75 estabeleceram um tratamento fiscal privilegiado para industrializar as áreas da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental. A industrialização dessas áreas traria o desenvolvimento econômico e como consequência a ocupação populacional daqueles territórios. Exatamente por essa razão é que o vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 abrange apenas e tão-somente as matérias-primas vegetais e extrativas produzidas na Amazônia Ocidental.

No Decreto-Lei nº 1.435/75 o vocábulo "regional" só foi empregado uma única vez no art. 6º. Esse mesmo artigo 6º remete o leitor à área definida no § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291/67.

O Decreto-Lei nº 291/67 estabeleceu incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia. E o § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291/67, estabelece que a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

Tendo em vista que se trata de isenção, deve incidir o comando do art. 111, II, do CTN, que determina que as normas sobre isenção devem ser interpretadas de forma literal.

Se o próprio art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 remete à delimitação de Amazônia Ocidental contida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67, não há como sustentar que "regional" se refere à Amazônia Legal.

O conceito de Amazônia Legal foi criado apenas para os fins da Lei nº 5.173/66 (que instituiu o plano de valorização econômica da Amazônia) e abrange praticamente a **metade** do território brasileiro. Tanto que o art. 2º da referida lei já inicia a definição de Amazônia Legal da seguinte forma: "***A Amazônia, para OS efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda pelas áreas do Estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44º. (...)***".

Quisesse o legislador do Decreto-Lei nº 1.435/75 se referir à Amazônia Legal, teria remetido o leitor do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 à Lei nº 5.173/66 e não ao Decreto-Lei nº 291/67.

A interpretação pretendida pelo contribuinte é inadmissível, não só em face do art. 111, II, do CTN, mas também por não ser crível que ao instituir uma isenção voltada especificamente ao desenvolvimento e à ocupação das áreas mais inóspitas do território nacional, o legislador tenha pretendido incluir no incentivo **metade do território nacional**, onde se localizam Estados como Mato Grosso e Goiás, verdadeiros celeiros da produção nacional de grãos.

Assim, é evidente que o termo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 se refere às matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67 e não na Amazônia Legal, que é um conceito meramente político criado exclusivamente para os fins da Lei nº 5.173/66.

Reforça esta interpretação o texto da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.435/75, onde se nota claramente que sua edição teve por objetivo corrigir falhas e distorções constatadas nos benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental.

É evidente que no caso concreto não foi respeitada a condição estabelecida na Resolução CAS nº 356/2002, pois não foram empregados na fabricação do concentrado matérias-primas de produção regional, uma vez que o açúcar que deu origem ao corante caramelo foi produzido no Mato Grosso e não na Amazônia Ocidental, o que justifica a glosa dos créditos no estabelecimento adquirente para o fim de exigência do IPI.

Além disso, cabe acrescentar que o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso e o próprio corante caramelo não se enquadram no conceito de matéria-prima, pois são na verdade produtos intermediários industrializados e não

**"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"** referidas no art. 6º do DL nº 1.435/75.

A exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devam ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região da Amazônia Ocidental.

A lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da recorrente.

Reforça essa interpretação a redação do § 1º do mesmo art. 6º, na parte em que estabelece que os produtos mencionados no *caput* gerarão crédito ficto do IPI quando forem empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos tributados.

No âmbito do IPI, quando o legislador quer abranger os insumos em geral ele menciona as três espécies (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem).

Sendo assim, se o *caput* do art. 6º só mencionou **"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, não há espaço para a interpretação mais alargada pretendida pela recorrente, para o fim de incluir produtos intermediários fabricados na região, ainda que esses produtos intermediários tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal.

Decorre daí que não têm nenhuma valia para a pretensão da recorrente a declaração emitida pela Pepsi-Cola Industrial do Amazonas (fl. 2114/2115); a informação de que a SUFRAMA validou Laudo Técnico de Auditoria Independente, que teria demonstrado a conformidade da fornecedora com os requisitos legais (fls. 372/380), pois a competência para fiscalizar o IPI e as respectivas isenções é da Receita Federal.

Também não tem nenhuma valia para o deslinde do caso concreto as disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007, pois além desta portaria se referir ao processo produtivo básico estabelecido para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, o açúcar supostamente produzido no Estado do Mato Grosso e o corante caramelo não podem ser enquadrados como **"matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75.

A defesa invocou a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, pois os produtos foram produzidos na Zona Franca de Manaus. O direito ao crédito teria sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 212.484 e o art. 163 do CTN garantiria o direito aos créditos como incentivo. Além disso, o art. 40 do ADCT também garantiria o direito de crédito ao dispensar tratamento diferenciado aos produtos produzidos na Zona Franca, não podendo o fisco aplicar à espécie o regime jurídico normal dos créditos de IPI.

No que tange à isenção do art. 9º do DL nº 288/67, o referido diploma legal não estabeleceu de forma expressa o direito dos adquirentes aos créditos fictos do imposto.

O art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 foi regulamentado pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que

não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito, sendo inaplicável o art. 163, § 2º do RIPI/2002.

Se o regulamento do IPI não contemplou com o direito de crédito os produtos adquiridos com isenção (exceção feita ao art. 175, do RIPI/2002), então, no âmbito do julgamento administrativo, não há como reconhecer o direito pleiteado pela recorrente, sob pena de ofensa ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que vincula a atuação deste colegiado à observância e cumprimento de dispositivos com hierarquia igual ou superior a decreto.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também não pode ser aplicada em benefício da recorrente, pois no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM se encontra pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este colegiado de aplicar o art. 62 do RICARF para estender aquela interpretação ao caso concreto.

Sendo assim, devem ser mantidas as glosas dos créditos incentivados nos moldes em que foi efetuada pela fiscalização.

Não bastasse isso, destaca-se o fato de que a Pepsi-Cola Industrial da Amazônia, em suas notas fiscais emitidas à Recorrente, deu saída com a isenção prevista no artigo 69, II, do RIPI/2002. Ou seja, o artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, ou seu fundamento legal (*art.6º, do Decreto-Lei nº 1.435/75*), não foi informado nos referidos documentos, a teor do que determinava o inciso I do artigo 341 do RIPI/2002<sup>3</sup>.

Tal fato, embora não seja preponderante para concessão dos benefícios pleiteados pela Recorrente, reforça o acerto da fiscalização na glosa dos créditos incentivados, considerando que a própria detentora da isenção (Pepsi-Cola) entende como correta a aplicação do artigo 69, II, do RIPI/2002 ou invés do artigo 82, inciso III, do RIPI/2002.

Deste modo, com base nos elementos anteriormente explicitados, entendo que o lançamento fiscal, neste ponto, deve ser mantido nos moldes apurados pela fiscalização.

### **III.2 - Ilegitimidade da glosa dos créditos sobre a aquisição de bens utilizados na produção**

Neste ponto, importante destacar alguns pontos constantes no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal que levaram a fiscalização glosar os créditos aproveitados pela Recorrente (fls.472-474):

---

<sup>3</sup> Art. 341. Sem prejuízo de outros elementos exigidos neste Regulamento, a nota fiscal dirá, conforme ocorra, cada um dos seguintes casos:

I - "Isento do IPI", nos casos de isenção do tributo, seguida da declaração do dispositivo legal ou regulamentar que autoriza a concessão;

"2.1 - Verificou-se que no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do IPI, a fiscalizada se aproveitou dos seguintes valores, identificados como "itens manutenção" ou "material intermediário de produção":

Período	IPI creditado
31/10/2009	2.331,11
30/11/2009	3.153,84
31/12/2009	3.645,45
Total	9.130,40

Atendendo a pedido desta fiscalização, o contribuinte entregou uma listagem contendo os dados das notas fiscais que deram origem aos citados créditos.

Constatou-se que tais notas correspondem a partes, peças e acessórios de instalação, máquinas, equipamentos e ferramentas (esteiras transportadoras, filtros, sensores, reparos, engrenagens, mangueiras, roletes, rolamentos, correias, válvulas, molas, mancais, parafusos, buchas e etc.)

2.2 - Analisando as notas fiscais que deram origem aos créditos escriturados pela fiscalizada nos CFOP 1.101, 2.101 e 3.101 (compras para industrialização) do livro de Registro de Apuração do IPI, verificou-se a existência de valores correspondentes a aquisições de: a) partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos; b) óleos e lubrificantes; c) outros produtos, como os utilizados para tratamento de água e para limpeza e assepsia, que não integram o produto final, nem tem contato direto com o produto em fabricação. Tais bens estão relacionados no quadro a seguir:

Descrição Produto	Aplicação	CNPJ do Fornecedor	IPI creditado
aditivo betzdearborn st8049	tratamento de água	01.009.681/0003-83	1.142,05
aditivo garante integridade emb	tratamento de água	01.009.681/0003-83	20.646,23
aditivo garante integridade emb	tratamento de água	01.009.681/0008-98	4.785,55
aditivo p soda caustica divo	aditivo de soda cáustica	03.049.181/0003-09	2.435,67
aditivo p soda caustica divo	aditivo de soda cáustica	03.049.181/0001-39	625,10
aditivo para acido e solda	aditivo de soda cáustica	03.049.181/0003-09	26.487,64
aditivo para acido e solda	aditivo de soda cáustica	03.049.181/0001-39	5.098,55
aditivo pre enxague lavadora	pre enxague lavadora de garrafas	03.049.181/0003-09	3.307,23
aditivo pre enxague lavadora	pre enxague lavadora de garrafas	03.049.181/0001-39	1.699,10
detergente	detergente - higienização industrial	03.049.181/0003-09	12.389,25
detergente	detergente - higienização industrial	03.049.181/0001-39	1.554,43
elemento filtr	Filtro	45.985.371/0063-00	7.153,79
floculante flogard betzdearborn	aditivo - tratamento de água	01.009.681/0003-83	538,05
floculante flogard betzdearborn	aditivo - tratamento de água	01.009.681/0008-98	320,11
lubrific esteira	lubrificante de esteira de transporte	03.049.181/0003-09	31.106,53
lubrific esteira	lubrificante de esteira de transporte	03.049.181/0001-39	8.920,81
oleo lubrif p bomba peristaltica	Lubrificação	53.945.507/0001-84	97,38

Descrição Produto	Aplicação	CNPJ do Fornecedor	IPI creditado
oleo lubrificante fl10 rot	lubrificação	05.364.486/0001-60	1.652,78
polimero cationico etei olifloc	tratamento de água	01.009.681/0003-83	1.024,25
s oleo optimol obeen fd3	datador industrial	05.364.486/0001-60	219,16
sanitizante	sanitizante - higienização industrial	03.049.181/0003-09	1.824,77
sanitizante	sanitizante - higienização industrial	03.049.181/0001-39	214,02
		<b>Total:</b>	<b>133.242,45</b>

2.3 - De acordo com o artigo 164, inciso I, do RIPI, o estabelecimento poderia creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização, salvo de compreendidos entre os bens do ativo permanente.

(...)

2.4 - Os bens descritos neste Termo nos subitem 2.1 (valores consignados no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do IPI), e 2.2 (valores consignados neste livro sob os CFOP 1.101, 2.101 e 3.101) não geram direito a crédito, por não atenderem às condições mencionadas no subitem 2.3 deste termo.

Por sua vez, a Recorrente assegura que todos os itens que tiveram glosados seus créditos, são consumidos na atividade industrial, ao serem empregados em máquinas para a fabricação das bebidas; discorre sobre os créditos glosados dos produtos e sua função e afirma que sua atividade está vinculada ao regulamento da ANVISA, de modo a impedir que impurezas alterem a composição e qualidade dos produtos industrializados.

Com todo respeito aos argumentos tecidos pela Recorrente, razão não lhe assiste. Senão vejamos.

No item "2.1" do Termo de Encerramento a fiscalização glosou os créditos relativos a partes, peças e acessórios de instalação, máquinas, equipamentos e ferramentas (esteiras transportadoras, filtros, sensores, reparos, engrenagens, mangueiras, roletes, rolamentos, correias, válvulas, molas, mancais, parafusos, buchas e etc), por entender que referidos itens não se coadunam aos preceitos legais do artigo 164, inciso I, do RIPI:

*Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

Analisando aos autos, não localizei nenhum documento capaz de comprovar que os produtos/bens foram utilizados e/ou consumidos no processo de industrialização, impedindo este relator de proceder uma averiguação pormenorizada de cada item. A própria Recorrente deixa de apresentar em seu recurso elementos concretos sobre o emprego desses itens em seu processo produtivo.

Assim, por insuficiência de documentos comprobatórios que comprovem a utilização das mercadorias mencionados no item 2.1 do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, entendo que deve ser mantida a glosa dos créditos de IPI no valor de R\$ 9.130,40.

Já em relação aos itens relacionados no item 2.2, insta tecer que conforme consta do documento emitido pela Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental - CETESP (fls.769-826) os produtos são utilizados para lavagem, higienização e esterelização de vasilhames. Sobre o assunto destaca-se trecho do Laudo emitido pela referida empresa:

*"c.2) Lavagem de garrafas*

*Os vasilhames são cuidadosamente inspecionados e aqueles que estejam fora das especificações para uso (garrafas trincadas, bicadas, lascadas, lixadas, quebradas, suja) são retirados. Após a seleção, as garrafas são colocadas na esteira de transporte e entram nas lavadoras, onde iniciam o processo por um tanque de pré-lavagem com água.*

*As garrafas muito suja são imersas em um tanque com solução alcalina de soda cáustica quente, para retirada da sujidade, impurezas e esterilizados. Por último, são enxaguadas em tanque com esguichos de água limpa."*

\*\*\*

*"a.4) Outros insumos*

*- produtos químicos: na produção de cerveja é utilizada uma ampla gama de produtos químicos, principalmente ácidos, soda e detergentes para as etapas de lavagem; hipoclorito ou outros produtos para desinfecção; cola para rótulos; lubrificantes e óleos hidráulicos para as máquinas; fluídos de trabalho para os sistemas de refrigeração; e aditivos para o produto (antiespumantes, conservantes, etc)."*

Como se vê, referidos produtos não se incorporem ao produto final, tampouco sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, afastando, assim, o direito ao creditamento do IPI.

Neste sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra referida acima contida no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98. 1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em*

18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

Outro não é o entendimento manifestado no Parecer Normativo CST nº 65/79 e o nº 181/74 que:

[Parecer Normativo CST nº 65/79]

11 Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, incluídos no ativo permanente.

[Parecer Normativo nº 181/1974]

(...)

13 Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc."

Neste cenário, mantém-se a glosa dos créditos relacionados aos bens anteriormente citados.

### **III.3 - Descabimento da cobrança do IPI a partir da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeita ao regime monofásico.**

Neste ponto, peço licença para novamente emprestar o entendimento explicitado pelo i. Conselheiro Antônio Carlos Atulim (acórdão 3402-002.927) que admitiu o direito da Recorrente apropriar-se dos créditos originários das mercadorias sujeita ao regime monofásico, o qual adoto como causa de decidir, a saber:

*"No que concerne aos créditos básicos glosados, é incontroverso que se referem às bebidas enquadradas no regime especial de tributação estabelecido na Lei nº 7.798/89, que além de ter estabelecido alíquotas específicas em lugar das "ad valorem" da TIPI, determinou no seu art. 4º que a incidência passaria a ser monofásica.*

*Sendo assim, quando da fabricação dessas bebidas existe direito ao crédito normal do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na sua fabricação (art. 5º da Lei nº 7.798/89), mas tais produtos não conferem direito ao crédito em eventuais etapas seguintes, ressalvado o caso de industrialização por encomenda (art. 4º, § 1º).*

*No caso concreto, o contribuinte não tinha direito ao crédito pelas aquisições de produtos acabados da filial Ambev-Jundiaí e nem das aquisições da empresa Londrina Bebidas, pois além de se tratarem de produtos acabados destinados à comercialização, o regime especial da Lei nº 7.798/89, só admite o crédito na hipótese de industrialização por encomenda, o que não se verificou no caso concreto.*

*Sendo assim, foi correta a glosa dos créditos básicos efetuadas pela fiscalização.*

***O problema é que uma parte desses produtos monofásicos foi tributada pela filial atuada no momento da saída. Ou seja, embora o crédito tenha sido indevido na entrada, houve débito, também indevido, em uma parte das saídas. Diz-se "em uma parte das saídas", pois o próprio contribuinte alegou que uma parte dos produtos acabados que foram adquiridos para revenda foram transferidos a outras filiais da Ambev com suspensão do IPI, conforme o seguinte excerto do recurso voluntário, in verbis: (...)***

*Diante dessa alegação, a defesa concluiu pela ocorrência de um bis in idem, pois o imposto exigido em decorrência da glosa dos créditos já teria sido recolhido antes mesmo do início da ação fiscal, em razão de o imposto ter sido debitado nas saídas, seja pela própria filial atuada, seja por outras filiais que receberam os produtos em transferência.*

***No caso das saídas ocorridas com suspensão não há que se falar em bis in idem, pois no caso do IPI prevalece o princípio da autonomia dos estabelecimentos, previsto no art. 313 do RIPI/2002, in verbis:***

*Art. 313. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).*

***Sendo assim, se a própria empresa reconhece que houve o crédito nas entradas, mas que ocorreram saídas com suspensão, isso representa a confirmação de que não houve pagamento na saída do estabelecimento fiscalizado e a glosa efetuada pela fiscalização não configura nenhum bis in idem, pois o estabelecimento fiscalizado (filial Ambev-Anápolis) se creditou indevidamente e***

***nada pagou na saída, uma vez que os produtos saíram com suspensão para outras filiais.***

***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 o IPI duas vezes pelo mesmo fato.***

*Tendo em vista que os documentos apresentados com a impugnação serviram apenas como indício do bis in idem, este relator acabou sendo convencido pelo então Conselheiro Alexandre Kern a converter o julgamento em diligência, pois no processo nº 18470.731952/2011-69 o referido conselheiro havia se deparado com uma situação semelhante.*

*O objeto da diligência foi a comprovação do bis in idem, ou seja, o contribuinte deveria demonstrar que tributou as saídas dos produtos sujeitos ao regime monofásico, adquiridos de terceiros ou recebidos de outras filiais, em relação aos quais tomara indevidamente o crédito.*

*Nesse passo, a defesa apresentou um trabalho elaborado pela empresa de auditoria independente KPMG, cujo relatório se encontra às fls. 2255/2347, por meio do qual foi constatado, em síntese, o seguinte:*

*82,26% dos produtos monofásicos em relação aos quais a filial Anápolis tomou o crédito indevido sofreram débito de IPI na saída para terceiros;*

*17,74% dos produtos monofásicos em relação aos quais a filial Anápolis tomou o crédito indevido foram transferidos para outras filiais sem lançamento de IPI na saída; o tempo médio para que ocorra o giro de estoque é de 2,16 dias.*

*A fiscalização contestou esse trabalho da auditoria KPMG, basicamente pelos seguintes motivos: 1) os livros de entrada e de saída comprovam que para os mesmos fatos contábeis o contribuinte não adota procedimento uniforme. Existem aquisições de produtos monofásicos em que ora as entradas ocorrem com crédito do imposto e ora ocorrem sem crédito. Da mesma forma, ora as saídas desses produtos ocorrem com débito do IPI e ora sem débito; 2) a auditoria independente não respeitou os períodos de apuração do imposto, que eram decendiais até maio de 2008 e passaram a ser mensais a partir de junho de 2008, tendo apurado um percentual relativo às saídas tributadas e aplicado esse percentual ao crédito glosado o que não pode ser aceito; e 3) como não foram apresentados os valores tributados obedecendo o critério legal por períodos de apuração, não foi possível fazer a reconstituição dos saldos da escrita fiscal, conforme solicitado na diligência.*

*Já o contribuinte em sua manifestação de fls. 2588/2602, alegou, em síntese, que: 1) 91,51% dos produtos monofásicos foram tributados na saída seja da própria filial, seja nas saídas de outras filiais para as quais os produtos foram remetidos com suspensão; 2) a fiscalização confirmou que os produtos vendidos pela filial Anápolis são tributados pela própria filial na saída; 3) a fiscalização não cumpriu o que fora solicitado pela diligência; e 4) não houve contestação da prova produzida e a alegação de transferência de créditos entre estabelecimentos é impertinente ao caso concreto.*

***Pois bem, sopesando as alegações das partes e o quanto foi solicitado em diligência, considero que restou comprovado de forma satisfatória que uma parte***

***dos produtos monofásicos foram tributados na saída da filial Ambev-Anápolis, ora autuada.***

*A objeção oposta pelo ilustre Auditor-Fiscal autuante, quanto à falta de uniformidade no critério de escrituração dos livros de entrada e de saída, não prejudicou e nem interferiu na apuração elaborada pela auditoria, pois a KPMG rastreou apenas os produtos objeto da glosa (os quais, obviamente, geraram o crédito indevido), conforme restou consignado no relatório da KPMG (fl. 2264): (...)*

***No que concerne aos percentuais propriamente ditos, a defesa almeja que se considere o valor de 91,51%. Entretanto, tal valor não pode ser considerado, pois conforme já restou dito alhures, a verificação do bis in idem deve levar em conta o princípio da autonomia dos estabelecimentos, não sendo possível considerar pagamentos efetuados por outras filiais.***

***Sendo assim, só se pode considerar que a glosa efetuada pela fiscalização configurou bis in idem em relação a 82,26% dos produtos saídos do estabelecimento, pois quanto aos outros 17,74% a filial Ambev-Anápolis beneficiou-se do crédito indevido e nada pagou na saída.***

*A questão principal que este colegiado deverá decidir é se os 82,26% podem ser aplicados de maneira uniforme sobre os valores das glosas a fim de revertê-las nesse percentual, ou se seria necessária a demonstração precisa do valor debitado em relação aos produtos monofásicos saídos a cada período de apuração.*

*A fiscalização questionou o critério adotado pela auditoria KPMG, pois no seu entender a apuração do IPI obedece ao critério dos períodos de apuração estabelecidos em lei. Para o ilustre Auditor-Fiscal seria necessária a demonstração do valor exato que foi debitado pela saída de produtos monofásicos recebidos em transferência a cada período de apuração.*

*De fato, esse seria o critério ideal caso ele não configurasse a exigência de uma prova impossível de ser produzida. Este relator entende que é praticamente impossível fazer a apuração da forma pretendida pela fiscalização porque os produtos monofásicos em relação aos quais a empresa tomou o crédito indevido enquadram-se na categoria dos bens fungíveis. E sendo assim, pode ser que em uma mesma nota fiscal de saída, uma parte das bebidas tenham gerado o crédito glosado e outra parte tenha sido produzida pela própria filial. Foi por esse motivo que a auditoria KPMG optou pela demonstração da tributação das saídas em termos percentuais considerando o ano calendário de 2008 e, para legitimar esse procedimento, precisou obter o tempo médio de giro do estoque, para poder assegurar que os produtos que geraram o crédito indevido entraram e saíram do estoque durante o ano de 2008.*

*O art. 2º da Lei nº 9.784/99 prescreve que a Administração Pública na sua atuação obedecerá aos princípios da razoabilidade e da moralidade.*

*A moralidade tem aplicação incontestável a este processo, pois ninguém pode ser cobrado duas vezes por um mesmo valor. Ainda que seja evidente que o contribuinte violou normas regulamentares que dizem respeito ao crédito e ao lançamento do imposto, ofende o senso de justiça do homem médio a exigência de imposto que já foi debitado pelo estabelecimento industrial antes mesmo do início da ação fiscal.*

*Já a aplicabilidade do princípio da razoabilidade no caso concreto reside apenas e tão-somente na aceitabilidade da prova produzida na diligência. Embora o correto fosse apurar o débito da forma alegada pela fiscalização, essa tarefa é praticamente impossível no caso concreto, diante da fungibilidade dos produtos. O trabalho realizado pela auditoria KPMG produz a convicção no julgador de que 82,26% das saídas dos produtos monofásicos glosados ao longo de 2008 ocorreram com tributação do IPI. A aplicação uniforme desse percentual sobre as glosas de créditos básicos efetuadas em cada período de apuração, configura prestígio da Administração àqueles dois princípios legais sem nenhum prejuízo ao interesse das partes. A União estará recebendo o IPI lançado de ofício apenas sobre a parcela do crédito que beneficiou indevidamente o contribuinte. E o contribuinte estará pagando apenas pelo prejuízo que causou à União e pagando com juros de mora e multa de ofício.*

*Por fim, cabe esclarecer que este julgado não está absolvendo o contribuinte da infração que lhe foi imputada: escrituração de créditos básicos indevidos pela entrada de produtos monofásicos e de ter dado saída com tributação indevida ou com suspensão a tais produtos.*

*Este julgado apenas aplicou os princípios da moralidade e da razoabilidade para admitir a prova de que houve anulação de 82,26% do crédito indevido por débitos efetuados na saída, não se podendo cobrar novamente o imposto sobre esse percentual de saídas.*

*Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os 82,26%, correspondentes às saídas tributadas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, conforme discriminado na fl. 06, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual, afastando-se o bis in idem. Os saldos da escrita fiscal deverão ser reconstituídos considerando-se como glosa 17,74% do valor glosado a cada período de apuração.*

No presente caso, a única diferença que prevalece em relação a citada decisão são os percentuais apurados pela Recorrente, os demais fatos e fundamentos são idênticos e merecem o mesmo tratando.

Como se vê, no relatório de diligência fiscal (fls. 1.031-1.036) a empresa apurou que, consideradas apenas as quantidades registradas nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento autuado, 90,28% dos produtos foram tributados na saída. Além disso, a Recorrente apurou que as quantidades registradas nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento autuado e também nas notas emitidas pelas filiais Belém e São Luís 95,64% dos produtos foram tributados na saída.

Considerando que o entendimento deste relator foi fundamentado na decisão proferida no acórdão nº 3402-002.927 e, que lá fora reconhecido o direito do crédito somente em relação aos pagamentos realizados pela Recorrente, desconsiderando os pagamentos efetuados por outras filiais, entendo que o percentual à ser aplicado neste processo é 90,28%.

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para que os 90,28%, correspondentes às saídas tributadas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, conforme discriminado na fl. 475 do Relatório de Encerramento de Procedimento Fiscal, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual,

afastando-se o *bis in idem*. Os saldos da escrita fiscal deverão ser reconstituídos considerando-se como glosa 9,72% do valor glosado a cada período de apuração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Dérouléde.

Com o devido respeito aos argumentos do relator, divirjo quanto à possibilidade de creditamento de IPI sobre as aquisições de cervejas e refrigerantes sujeitos à tributação monofásica de que tratam a Lei nº 7.798/1989 e o regime especial da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcritos:

*Lei nº 7.798/11989:*

*Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Lei nº 13.241, de 2015)*

*a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;*

*b) os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro.*

*Lei nº 10.833/2003:*

*Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)*

*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)*

*II – sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

*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. 58-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

Segundo o Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 401), a recorrente se creditou do IPI relativo às entradas dos refrigerantes e cervejas e, posteriormente, deu saídas tributadas

pelo IPI, mediante notas fiscais de vendas a terceiros com destaque do IPI ou mediante notas de transferência para outras filiais, sem destaque do IPI, uma vez que foi utilizada a suspensão do imposto.

A recorrente, por sua vez, alegou em recurso voluntário que o trabalho fiscal deveria ser cancelado, pois não foi provada a falta de recolhimento do IPI e que o fato de a recorrente debitar nas saídas implicaria, quando muito, a postergação no recolhimento do imposto. Em adição, alegou que, em caso de dúvidas quanto aos cálculos apresentados, bastaria a realização de diligência para confirmação.

Na sessão de 23 de julho de 2014, a Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento converteu o julgamento em diligência, mediante a Resolução nº 3403-000.566, para que a recorrente fizesse prova cabal do lançamento indevido dos débitos de IPI nas saídas das mercadorias recebidas para revenda, inclusive nas realizadas com suspensão, devendo a recorrente realizar a necessária conciliação contábil-fiscal, evidenciando o indébito, reconstituindo a escrita fiscal dos períodos de apuração, excluindo os débitos indevidamente lançados e ajustando-se o lançamento.

Salienta-se, de início, que o procedimento adotado pela recorrente não se amolda ao instituto da postergação de tributo, em decorrência da inobservância do regime de competência, pois que não houve antecipação de um creditamento de IPI, nem postergação da escrituração de um débito de IPI. No caso, trata-se de escrituração indevida tanto de crédito quanto de débito, em razão da legislação já mencionada que prevê a incidência uma única vez.

Para corrigir a escrita fiscal a favor da recorrente, foi deferida diligência expressa no sentido de se excluir os débitos de IPI indevidamente escriturados e proceder ao ajuste no lançamento.

Ocorre que o Termo de Constatação elaborado pela KPMG, não cumpriu a diligência no sentido de se identificar o IPI indevidamente debitado, reconstituir a escrita fiscal e ajustar o lançamento com os novos saldos que seriam apurados, mas, sim, caminhou no sentido de convalidar o procedimento efetuado pela recorrente de se creditar indevidamente e se debitar indevidamente, concluindo que o procedimento provocaria a anulação dos efeitos entre si.

Elaborou-se demonstrativos para se estipular o percentual de unidades de bebidas creditadas dentre as unidades de saídas, o que se mostra injustificável, diante da própria assertiva realizada no termo de que a Ambev "*escriturou de acordo com o exigido pela legislação aplicável e mantém em boa ordem e guarda os documentos fiscais relativos às operações de entradas dos produtos [...] recebidos por transferência de outro estabelecimento da Companhia, assim como das saídas desses mesmos produtos, [...]*" e que também foram apresentados "*quadros de controles interno denominados "demonstrativo de entrada" (Anexo 1.1) e "Demonstrativo de saída (Anexo 2.1), relacionando as Notas Fiscais de entrada e saída, que demonstram a movimentação de aquisição e saída dos produtos relacionados no AIIM [...]*".

Concluiu a auditoria que "*com base nas constatações descritas acima, atestamos que a Ambev mantém em boa ordem e guarda documentação contábil e fiscal regular e consistente capaz de permitir o controle efetivo da movimentação das operações realizadas no período de fevereiro de 2008 a dezembro de 2009, o qual envolve a aquisição e as saídas tributadas dos produtos listados no AIIM [...]*" (e-fls. 940/942).

Tais afirmações se mostram incompatíveis com o descumprimento da diligência, pois se a documentação contábil e fiscal era regular e consistente, capaz de permitir o controle efetivo das movimentações de aquisição e saídas tributadas, bastaria, então, identificar as notas fiscais de saída relativas às entradas glosadas, expurgar o IPI destacado nestas notas da escrituração fiscal (Livro Registro de Apuração de IPI), reconstituir a escrita e os saldos devedores em cada período autuado, para então promover a redução dos valores lançados. Porém, incompreensivelmente, nada disso foi feito.

Ressalta-se que a legislação prevê o controle efetivo da produção e do estoque, pela escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, modelo 3, conforme artigo 383 e seguintes do RIPI/2002, o que, aparentemente, possuía a recorrente.

*Art. 383. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao **controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias** e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal.*

*§ 1º Serão escriturados no livro os **documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias**, bem como os documentos de uso interno, referentes à sua movimentação no estabelecimento.*

*§ 2º Não serão objeto de escrituração as entradas de produtos destinados ao ativo fixo ou ao uso do próprio estabelecimento.*

*§ 3º Os registros serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos.*

*§ 4º A SRF, quando se tratar de produtos com a mesma classificação fiscal na TIPI, poderá autorizar o estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a agrupá-los numa mesma folha.*

*Art. 384. Os registros serão feitos da seguinte forma:*

*I - no quadro "Produto": identificação do produto;*

*II - no quadro "Unidade": especificação da unidade (quilograma, litro etc.);*

*III - no quadro "Classificação Fiscal": indicação do código da TIPI e da alíquota do imposto;*

*IV - nas colunas sob o título "Documento": espécie e série, se houver, do respectivo documento fiscal ou documento de uso interno do estabelecimento, correspondente a cada operação;*

*V - nas colunas sob o título "Lançamento": número e folha do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido registrado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso;*

*VI - nas colunas sob o título "Entradas":*

a) *coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento;*

b) *coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": quantidade do produto industrializado em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, com MP, PI e ME , anteriormente remetidos para esse fim;*

c) *coluna "Diversas": quantidade de MP, PI e ME , produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas a e b, inclusive os recebidos de outros estabelecimentos da mesma firma ou de terceiros, para industrialização e posterior retorno, consignando-se o fato, nesta última hipótese, na coluna "Observações";*

d) *coluna "Valor": base de cálculo do imposto, quando a entrada dos produtos originar crédito do tributo; se a entrada não gerar crédito ou quando se tratar de isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e*

e) *coluna "IPI": valor do imposto creditado;*

*VII - nas colunas sob o título "Saídas":*

a) *coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de MP, PI e ME , a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização do próprio estabelecimento; no caso de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado do próprio estabelecimento;*

b) *coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": em se tratando de MP, PI e ME , a quantidade saída para industrialização em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, quando o produto industrializado deva ser remetido ao estabelecimento remetente daquelas MP, PI e ME; em se tratando de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado em estabelecimentos de terceiros;*

c) *coluna "Diversas": quantidade de produtos saídos, a qualquer título, não compreendidos nas alíneas a e b;*

d) *coluna "Valor": base de cálculo do imposto; se a saída estiver amparada por isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e*

e) *coluna "IPI": valor do imposto, quando devido;*

*VIII - na coluna "Estoque": quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída; e*

*IX - na coluna "Observações": anotações diversas.*

§ 1º Quando se tratar de industrialização no próprio estabelecimento, será dispensada a indicação dos valores relativos às operações indicadas na alínea a, do inciso VI, e na primeira parte da alínea a, do inciso VII.

§ 2º No último dia de cada mês serão somados as quantidades e valores constantes das colunas "Entradas" e "Saídas", apurando-se o saldo das quantidades em estoque, que será transportado para o mês seguinte.

Art. 385. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

II - numeradas tipograficamente, de um a novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove; e

III - prévia e unitariamente autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial.

Parágrafo único. Deverá ainda ser visada, pela repartição do Fisco Estadual, ou pela Junta Comercial, ficha-índice, na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha.

Art. 386. A escrituração do livro ou das fichas não poderá atrasar-se mais de quinze dias.

#### Escrituração Simplificada

Art. 387. A escrituração do livro Registro de Controle de Produção e do Estoque poderá ser feita com as seguintes simplificações:

I - escrituração do total diário na coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento", sob o título "Entradas";

II - escrituração do total diário na coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento", sob o título "Saídas", em se tratando de MP, PI e ME, quando remetidos do almoxarifado para industrialização no próprio estabelecimento;

III - nos casos previstos nos incisos I e II, fica igualmente dispensada a escrituração das colunas sob o título "Documento" e "Lançamento", exceção feita à coluna "Data"; e

IV - escrituração diária na coluna "Estoque", em vez de ser feita após cada registro de entrada ou saída.

Parágrafo único. Os produtos que tenham pequena expressão na composição do produto final, tanto em termos físicos quanto em valor, poderão ser agrupados numa mesma folha, se possível, desde que se enquadrem no mesmo código da TIPI.

#### Controle Alternativo

**Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:**

***I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;***

***II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e***

***III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.***

Todavia, como já dito, a recorrente não quis atender ao requerido na diligência, mas sim efetuar sua própria apuração, com o fito de se convalidar o creditamento, repita-se, vedado pela legislação.

Destarte, nego provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**