



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.720215/2013-60
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.356 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

O STF, no julgamento do RE nº 592.891/SP, decidiu, com Repercussão Geral, que cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, provindos da Zona Franca de Manaus, observado que o insumo tenha alíquota positiva na TIPI, conforme Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI). INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. INCOMPATIBILIDADE.

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

SUSPENSÃO/CREDITAMENTO INDEVIDOS. RECOLHIMENTO POR OUTRAS FILIAIS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE, MEDIANTE APRESENTAÇÃO DE PROVA CONSISTENTE, COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO/ESCRITURAÇÃO FISCAL.

O IPI é regido pelo princípio da autonomia de estabelecimentos, de forma que o estabelecimento autuado não se confunde com os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica para fins de apuração e recolhimento do imposto, que, se feito por estabelecimento que não é sujeito passivo da obrigação tributária não configura *bis in idem*.

O eventual aproveitamento dos destaques indevidos, para abatimento de valores lançados em decorrência do descumprimento de regime opcional de tributação, está condicionado à produção, pelo sujeito passivo, de prova consistente, com base na documentação/escrituração fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do recurso do Contribuinte, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vinicius Guimarães, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de crédito de mercadoria adquirida da Zona Franca de Manaus, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020. As conselheiras. Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran votaram pelas conclusões, em relação ao regime “REFRI”. Em função de substituir o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, não votou a conselheira Liziane Angelotti Meira, em relação ao conhecimento e ao mérito. Em função de substituir o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, não votou o conselheiro Rosaldo Trevisan, apenas em relação ao conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor em relação ao conhecimento a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado *Ad Hoc*

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (relator original), Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire (redator *ad hoc*), Erika Costa Camargos Autran, Rodrigo Mineiro Fernandes e Vanessa Marini Cecconello e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Nos termos da Portaria CARF 107, de 04/08/2016, tendo em conta que o relator original, Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, não mais compõe a CSRF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Cons. Jorge Olmiro Lock Freire. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, os Cons. Liziane Angelotti Meira, Rosaldo Trevisan e Vinicius Guimarães não votaram neste julgamento, por terem sido colhidos os votos dos Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo Mineiro Fernandes na sessão de dezembro de 2021.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de interposto pelo contribuinte (efls. 1.708 a 1.735) contra o Acórdão nº 3302-004.410, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara (fls. 1.062 a 1.094), sob a seguinte ementa:

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 nº 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 do estabelecimento fabril, sendo vedada a tomada de crédito na aquisição ou recebimento por estabelecimento.

Os Embargos de Declaração (fls. 1.105 a 1.116), admitidos (fls. 1.150 a 1.154) em razão de determinação judicial (fls. 1.437 a 1.444), foram analisados e rejeitados, Acórdão nº 3302-005.643 (fls. 1.449 a 1.457), assim ementado:

Assunto: Normas de Administração Tributária

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

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA

Devem ser acolhidos os embargos declaratórios somente quando presente contradição, omissão e obscuridade no acórdão.

Ao seu Recurso Especial, inicialmente, foi negado seguimento (efls. 1.421 a 1.433), mas, em razão de Agravo (efls. 1.502 a 1.509), foi admitida (efls. 1.741 a 1.745 / 1.746 a 1.758) a discussão das seguintes matérias:

- 1) nulidade da decisão que não examina todos os argumentos de defesa;
 - 2) necessário tratamento diferenciado das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e
 - 3) impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete *bis in idem*.
- Requerimento de Agravo posterior (efls. 1.766 a 1.775) foi rejeitado (efls. 1.780 a 1.788).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 1.796 a 1.806), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento, dizendo que descabe Recurso Especial para reexame de matéria fática e probatória.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF (mês de dezembro de 2021), sendo o voto proferido pelo Cons. Rodrigo da Costa Pôssas na sessão de 07/12/2021. Naquela ocasião, após o voto do relator original pelo não conhecimento do RE, acompanhado pelos Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos (pelas conclusões), Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen e por mim, tendo divergido as Cons. Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, houve pedido de vista pela Cons. Vanessa Marini Cecconello, conforme registrado em Ata:

Vista para a conselheira Vanessa Marini Cecconello, convertida em vista coletiva. O relator votou por não conhecer do Recurso Especial, acompanhado pelos conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (pelas conclusões), Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen e Jorge Olmiro Lock Freire; divergiram as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que conheceram do Recurso. Nesse ponto houve o pedido de vista. Presidiu o julgamento o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas. Fez sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Hugo Funaro OAB/SP nº 169.029 -Dias de Souza Advogados Associados.

Feitos esses esclarecimentos preambulares, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, relator original, **proferido em 07/12/2021**, quanto ao conhecimento:

CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo. Há no entanto óbice de natureza material para o seu conhecimento.

1) Nulidade da decisão que não examina todos os argumentos de defesa

O recorrente insurgiu-se contra a decisão proferida nos aclaratórios, quando, segundo o recorrente (efls. 1.711 e 1.712, grifos do recorrente), “...a Turma deixou de apreciar fundamentos autônomos e suficientes para o cancelamento das exigências vinculadas à suposta mora. Ademais, o acórdão foi omisso quanto a “*ponto ou questão sobre o qual deveria se pronunciar [a Turma] de ofício*” (art. 1.022, II do CPC/15), porquanto deixou de explicitar providências indispensáveis ao adequado cumprimento do *decisum*.”:

A manutenção dos vícios acima implica manifesta violação ao direito de defesa da Recorrente, uma vez que o direito à ampla defesa não significa apenas poder apresentar as razões pelas quais a parte entende que seu pleito deve ser deferido. Pressupõe

também o direito de ver tais razões conhecidas e EFETIVAMENTE apreciadas pela autoridade julgadora competente. Ademais, de nada valeria o direito a apresentar defesa, se o julgador pudesse ignorar as normas de competência que regulam o processo administrativo fiscal.

O recorrente entende que a mera leitura do Recurso Voluntário e cotejo com os acórdãos proferidos revelaria o cerceamento de seu direito de defesa.

O paradigma indicado para a comprovação da divergência foi o Acórdão CSRF/01-05.134, com a seguinte ementa:

NULIDADE DO ACÓRDÃO - CERCEAMENTO DE DEFESA - A ausência de análise de argumento devidamente ventilado em Recurso Voluntário caracteriza inequívoco cerceamento de defesa. Este vício impinge de nulidade do ato, por força do que dispõe o art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72.

Acórdão recorrido nulo

Remeto-me agora ao voto proferido pelo Relator na decisão proferida no julgamento do Recurso Voluntário (efls. 1.072):

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 Manaus; (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.

Vê-se que o cerceamento do direito de defesa é arguição que não mereceu pronunciamento no Acórdão nº 3302-004.410, eis que não foi objeto do Recurso Voluntário.

Entretanto, em cumprimento a decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 1014738-97.2017.4.01.3400, o Colegiado julgou os Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo contra decisão que negou provimento ao Recurso Voluntário. O Acórdão nº 3302-005.643 apreciou e rejeitou a imputação dos seguintes vícios (efls. 1.452):

1. *Omissão e obscuridade* quanto à afirmação de que o açúcar e o corante caramelo não podem ser enquadrados como matéria prima.
2. *Omissão* quanto ao tratamento específico das mercadorias provenientes das ZFM (art. 40 do ADCT).
3. *Obscuridade e omissão* quanto à alegação de descumprimento dos termos da diligência.
4. *Obscuridade, omissão e contradição* quanto à forma requerida para cumprimento da diligência e inobservância dos arts. 383 e seguintes do RIPI.

Vê-se que, também no julgamento dos aclaratórios o Colegiado recorrido tampouco foi instado a se manifestar expressamente sobre a matéria da divergência “*nulidade da decisão que não examina todos os argumentos de defesa*”.

Trata-se, portanto, de matéria não prequestionada, pressuposto recursal que exige que a violação legal apontada conste na decisão recorrida, caso contrário o órgão *ad quem* não terá como verificar a correta aplicação à causa. O **prequestionamento deve ser expresse**, de molde a exigir que a decisão impugnada verse a respeito da questão controvertida de modo

inequívoco ou, ao menos, fazer referência ao dispositivo que regula a matéria impugnada na análise do recurso. É nesse sentido a lição do Min. Marco Aurélio, *in verbis* (sublinhei):

Diz-se prequestionada determinada matéria quando o órgão julgador haja adotado entendimento explícito a respeito, incumbindo à parte sequiosa de ver a controvérsia guindada à sede extraordinária instá-lo a fazê-lo. (Ag. 143242-0-SP, STF, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU. 3.8.1.993, p. 14.445, sublinhei)

O fato de a matéria da divergência não ter sido abordada pela decisão recorrida inviabiliza a sua discussão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, como é de sabença, não representa uma Terceira Instância de Julgamento, mas sim uma Instância Especial, cuja atribuição é a uniformização da jurisprudência do CARF. Com efeito, não há que se falar em "reexame" pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a matéria sequer foi examinada no acórdão recorrido. Cabe registrar, por fim, que o efeito devolutivo profundo não tem aplicação em sede de juízo especial, haja vista a competência exclusiva de harmonização da divergência da CSRF.

2) Necessário tratamento diferenciado das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus

A decisão recorrida analisou controvérsia a respeito da possibilidade de creditamento ficto de IPI na entrada de insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, com supedâneo no art. 40 do ADCTF, que teria alegadamente deferido tratamento diferenciado aos estabelecimentos lá situados.

A decisão recorrida, no julgamento do Recurso Voluntário, sufragou os fundamentos do voto proferido no Acórdão nº 3402-002.927, que analisou a legalidade do creditamento pugnado sob os seguintes ângulos:

- a) Da usurpação pela RFB da competência da SUFRAMA, que teria reconhecido tal direito com fulcro no art. 6º DL nº 1.435, de 1975; Resolução CAS nº 356/2002
- b) Do amparo ao creditamento no art. 9º do DL nº 288, de 1967; art. 69., incs. I e II, do RIPI/2002
- c) Das disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007;
- d) Da jurisprudência do STF (RE 212.484, RE 566.819 e RE 592.891)

No julgamento dos aclaratórios, nada foi acrescentado quanto à matéria, apenas repisando-se os fundamentos do acórdão embargado.

Faço essa síntese para certificar que a decisão recorrida apreciou a controvérsia a respeito da possibilidade de creditamento ficto de IPI na entrada de insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus sem abordar o ponto de vista do “*Necessário tratamento diferenciado das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus*”, de sorte que esta também é matéria não prequestionada.

Repete-se: pressuposto recursal do prequestionamento exige manifestação expressa do colegiado recurso a respeito da violação legal apontada.

3) Impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete *bis in idem*.

No Recurso Especial (efls. 1.708 a 1.735), o sujeito passivo suscitou divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apontados (Acórdão nº 3402-002.933 e Acórdão nº 3402-002.927) quanto aos créditos dos produtos sujeitos ao regime monofásico.

No Despacho nº s/nº - 3ª Câmara, de 3 de abril de 2019 (fls. 1.746 a 1.758), a matéria foi rebatizada pelo examinador para “impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete *“bis in idem”*”, sob a seguinte alegação (efls. 1.755):

Estou rebatizando o nome desta matéria para "impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete "bis in idem" porque não existe a menor possibilidade de aceitar o título dado pelo contribuinte, uma vez que os paradigmas apresentados não reconheceram que existe direito ao crédito de IPI nas operações com produtos sujeitos ao regime monofásico. Esses paradigmas apenas procuraram eliminar o "bis in idem".

Para maior clareza, transcrevo as ementas dos acórdãos indicados como paradigma:

Ac. nº 3402-002.933:

Assinto: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI

Período de apuração: 10/01 /2007 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).

ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

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

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

Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo ludo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI.

Recurso Voluntário provido em parte

Ac. nº 3402-002.927:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ano-calendário: 2008

ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No art. 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.

DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.

À luz do art. 62 do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.

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.

CRÉDITOS BÁSICOS. GLOSA. BEBIDAS SUJEITAS AO REGIME MONOFÁSICO. "BIS IN IDEN".

Restando comprovado na diligência que uma parcela dos produtos sujeitos ao regime monofásico - que geraram créditos indevidos na entrada - foi tributada na saída, reverte-se parcialmente a glosa efetuada a fim de se afastar o "bis in iden".

Recurso voluntário provido em parte.

Conforme deflui das próprias ementas dos paradigmas, o colegiado 3402 acolheu o levantamento efetuado pela empresa de auditoria para o fim de excluir do lançamento os valores correspondentes à parcela dos produtos em relação aos quais houve o débito indevido do imposto na saída de produtos sujeitos ao regime monofásico. Como asseverado pelo examinador da admissibilidade do recurso, o Colegiado 3402 não se pronunciou sobre o direito ao crédito de IPI nas operações com produtos sujeitos ao regime monofásico, matéria do dissídio originalmente suscitado pelo recorrente.

O voto condutor da decisão recorrida para a matéria (vencedor), a seu turno, apreciando relatório da diligência fiscal requerida pelo colegiado recursal, julgou que sujeito não logrou identificar o IPI indevidamente debitado; não reconstituiu a escrita do IPI, nem ajustou o lançamento para os novos valores de débitos que emergissem dessa reconstituição. Limitou-se a convalidar o procedimento original do contribuinte. Interpretou os ats. 383 e seguintes do RIPI/2002 e concluiu:

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.

Para assim decidir, o Colegiado não fez qualquer pronunciamento sobre a “impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete *bis in idem*”, matéria do dissídio jurisprudencial na ótica do examinador da admissibilidade do recurso.

Por uma ou por outra, o apelo não merece seguimento: a decisão recorrida não apreciou a matéria suplementada pelo examinador da admissibilidade do recurso (impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete *bis in idem*); as decisões indicadas como paradigma não enfrentaram a matéria suscitada pelo recorrente (quanto aos créditos dos produtos sujeitos ao regime monofásico). Nessas condições, não há como estabelecer base de comparação e deduzir qualquer dissídio interpretativo.

Por fim, mas não menos relevante, toca salientar que, por se tratar de instância extraordinária, à CSRF não cabe a reapreciação ou reavaliação de prova, uma vez que o livre convencimento sobre o valor probante do acervo documental constante dos autos é garantia da autoridade julgadora, devidamente insculpida no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, não sendo possível seu escrutínio através de recurso especial.

Tendo restado vencido com relação ao conhecimento do recurso, adentra-se ao mérito.

MÉRITO

1) Nulidade da decisão que não examina todos os argumentos de defesa.

O contribuinte alega que não foram apreciados fundamentos autônomos e suficientes para o cancelamento das exigências.

Como bem colocado pela PGFN em sua Contrarrazões, a jurisprudência do STJ é no sentido de ser desnecessário o enfrentamento, “ponto-a-ponto”:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.

(REsp nº 946.447/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 10/09/2007)

É preciso ainda atentar no sentido de que o art. 489, § 1º, inciso IV, do CPC/2015 (de aplicação subsidiária) não pode ser interpretado de forma irrestrita, significando, na realidade, que o julgador apenas é obrigado a enfrentar argumentos capazes de infirmar a sua decisão:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

A Turma *a quo* não deixou de apreciar argumentos que poderiam infirmar as suas conclusões.

E encontrou motivos suficientes para fundamentar suas decisões, no sentido de manter as exigências.

1.1) Quanto à não apreciação da alegação de que a DRJ teria inovado, afrontando o “princípio da imutabilidade do lançamento de ofício”, esclarece-se que a Turma do CARF decidiu que não havia o direito ao creditamento “ficto” do art. 175 do RIPI/2002 pelo descumprimento dos requisitos do art. 82, III, que exigia que os insumos adquiridos fossem produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental (área definida pelo Decreto-lei nº 291/67, e abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), e os concentrados para refrigerantes eram fabricados a partir do corante caramelo produzido com açúcar do Mato Grosso, que só pertence à Amazônia Legal (conclusão que converge com a da Fiscalização).

A DRJ/Porto Alegre efetivamente inovou (ainda que em caráter complementar, dizendo “*Nada obstante todos argumentos até então expendidos ...*”) ao utilizar também o argumento de que “*o produto adquirido pela Ambev junto à Pepsi da Amazônia é produto*

intermediário e não matéria-prima ..”, mas isto não tem o condão de infirmar as conclusões da Turma do CARF, que nem precisou ser pronunciar sobre isto, pois encontrou motivo suficiente, sem inovar, para fundamentar a decisão no fato de o açúcar não ser da Amazônia Ocidental (conforme está na própria ementa).

1.2) Quanto ao tratamento diferenciado das empresas da ZFM, pelo art. 40 do ADCT, o Acórdão recorrido utiliza-se como razões de decidir de Acórdão de outra Turma, que enfrenta todas as alegações neste sentido, da seguinte forma:

- O art. 69, II, do RIPI/2002, que tem por base o Decreto-lei nº 288/67, prevê a isenção para os insumos adquiridos da ZFM, mas, à exceção do art. 175, não há a previsão no Regulamento para o creditamento “ficto” e, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade;

- No RE nº 566.819/RS, o STF havia afastado o creditamento na aquisição de insumos isentos, em geral, estando o tratamento a ser dado aos da ZFM em Repercussão Geral, no RE nº 592.891/SP, ainda não julgado, à época, não estando portanto, os Conselheiros obrigados a aplicar o entendimento do RE nº 212.484/RS.

O tratamento diferenciado para a Zona Franca de Manaus foi, então, devidamente enfrentado, sendo dois os motivos suficientes para fundamentar a decisão: (i) o RIPI não previa o creditamento nas aquisições com a isenção do art. 69, II, e (ii) o STF havia decidido, no RE nº 566.819/RS que “Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito”, estando o tratamento diferenciado à ZFM pendente de julgamento, com Repercussão Geral.

Por fim, o art. 40 do ADCT não seria capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador, que não pode “legislar”, criando um benefício específico somente pelo fato de que há uma diretriz constitucional no sentido de que a ZFM é uma “área de incentivos fiscais”, cabendo ao STF a interpretar a Constituição, o que estava sendo levado a efeito no RE nº 592.891/SP, ainda não julgado à época da decisão recorrida.

1.3) Quanto ao aproveitamento, para evitar o *bis in idem*, dos alegados débitos nas saídas de produtos monofásicos pelos estabelecimentos destinatários que se creditaram indevidamente dos valores destacados pelos estabelecimentos produtores, no regime monofásico do REFRI, o contribuinte alega uma série de omissões quanto aos resultados da diligência determinada para fazer o levantamento destes débitos/créditos para o aproveitamento com nova reconstituição da escrita fiscal.

Não houve omissão no Voto Vencedor quanto ao resultado da diligência. O resultado não foi aceito, 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, 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 ...*”, tendo sido apresentada uma estimativa, com base no giro de estoque, feita pela empresa de auditoria KPMG, que, dentro da livre convicção do julgador na apreciação da prova, não foi acatada.

Em remate, quanto a esta matéria, nego provimento ao recurso.

2) **Necessário tratamento diferenciado das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus.**

O contribuinte apropriou-se do crédito “ficto” (como se devido fosse), nas seguintes aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus:

- 2.1) "Kits" para fabricação de refrigerantes da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia;
- 2.2) Concentrados para refrigerantes com extrato de guaraná da Arosuco Aromas e Sucos (matriz);
- 2.3) Outros concentrados para refrigerantes da Arosuco (matriz);
- 2.4) Rolhas metálicas da Arosuco (filial);
- 2.5) Rolhas e tampas plásticas da Crown Tampas da Amazônia;
- 2.6) Filmes plásticos da Valfilm Amazônia Indústria e Comércio.

Os fornecedores não destacaram o IPI nas Notas Fiscais com base nos seguintes dispositivos:

- Itens 2.1, 2.3, 2.4 e 2.5 – art. 69, II, do RIPI/2002;
- Item 2.2 – art. 82, III;
- Item 2.6 – até 28/09/2018, art. 69, II; posteriormente, art. 82, III.

A Fiscalização glosou os créditos amparados art. 69, II, reconhecendo a legitimidade dos demais.

Toda a discussão envolvendo a isenção do art. 82, III, do RIPI/2002, é porque o contribuinte fundamenta sua defesa, primeiramente, neste dispositivo, c/c o art. 175, alegando que *“este seria o regime fiscal correto ... ao invés do veiculado no art. 69, II”, e “o eventual equívoco cometido quando do preenchimento das notas fiscais não afasta o direito da Recorrente de adotar a regra cabível à hipótese. No máximo, se poderia cogitar de erro formal nos documentos fiscais”*.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos desonerados (isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), o Supremo Tribunal Federal pacificou (em sede de julgamento do RE nº 398.365/RS, julgado pela sistemática da repercussão geral em 27/08/2015 e publicado em 22/09/2015) o entendimento pela impossibilidade do contribuinte se creditar dos referidos valores.

O julgado da Suprema Corte recebeu a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, **não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.

Portanto, não me alongo ante a sedimentação jurisprudencial do STF em sede de repercussão geral, e, por conseguinte, até mesmo por força regimental vinculante, para assentar que resta claro que descabe falar em creditamento de IPI na entrada de insumos em operações isentas cuja alíquota seja ZERO. Nesse sentido temos vários julgados. Cito, como exemplo o aresto 9303-004.902, de 23/03/2017, de relatoria da i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello.

A Súmula Vinculante nº 58 do STF, de 07/05/2020, atesta isto:

Súmula 58: Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade.

Contudo, o caso em exame deve ser analisado sob outra ótica, vez que se alega que os insumos teriam sido adquiridos de operação isenta, porém oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM).

A questão em análise (tratamento diferenciado das empresas da ZFM, com base no art. 40 do ADCT) vem em caráter secundário, conforme se vê no Recurso Voluntário (fls. 879):

“Por outro lado, mesmo se, para argumentar, os produtos adquiridos da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda. não estivessem enquadrados nos arts. 82, III, e 175 do RIPI/02 (tal como são as mercadorias obtidas junto aos demais fornecedores localizados na ZFM que tiveram os créditos glosados), ainda assim seria forçoso reconhecer o direito da Recorrente ao crédito do IPI sobre todos eles, por força do tratamento tributário diferenciado preconizado pelo artigo 40 do ADCT (vigente até 2.023, conforme art. 92 do ADCT).”

Que os insumos eram isentos, com base no art. 69, II, isto não se discute. O que está em discussão é a extensão da possibilidade de creditamento “ficto” na aquisição de qualquer insumo isento da Zona Franca de Manaus.

Permaneciam em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE nº 592.891/SP). O Recurso Extraordinário foi julgado desfavoravelmente à União e foram rejeitados os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, e, como já transitou em julgado, vincula este Colegiado.

Esta Turma, já sob esta perspectiva, em fevereiro deste ano, julgou Recurso Especial da PGFN em Processo da mesma AMBEV, tratando do mesmo assunto, tendo decidido, por unanimidade de votos, da seguinte forma (Acórdão nº 9303-012.872, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008

INSUMOS ISENTOS. ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Por aplicação da decisão do STF na apreciação do RE nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral, que transitou em julgado, cabe o creditamento “ficto” (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus (ZFM). **Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva**, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

No dispositivo ao final do Voto Condutor, é dito o seguinte:

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, por dar-lhe provimento para reconhecer o direito ao creditamento de mercadoria adquirida da ZFM sob regime de isenção, **na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos limites do decidido** no RE nº 592.891/SP e da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020.

Aí vê-se a preocupação com a aplicação do RE nº 592.891/SP “nos limites do decidido” pelo STF, limites estes que estão consignados na Nota SEI nº

18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020, que dispensa de recorrer, mas observadas certas condicionantes, quais sejam:

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

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

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

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

E nem se diga que estas condicionantes são uma “criação da PGFN”, pois no Voto da Ministra Rosa Weber está a referência à alíquota do insumo:

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

A correta classificação fiscal e alíquota da TIPI dos insumos adquiridos não foi objeto de análise pela Turma *a quo*. Por tal, essa discussão não foi alçada ao nosso conhecimento, ficando, assim, a cargo da Unidade de Origem, ao executar este julgado, fazer essa verificação.

À vista do exposto, nesta *quaestio*, voto por dar provimento ao apelo especial interposto pelo contribuinte para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumo adquirido da ZFM sob regime de isenção, na medida em que sua alíquota constante na TIPI, vigente na data de cada saída (ocorrência do fato gerador) seja maior que zero, nos limites do decidido no RE nº 592.891/SP e conforme Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

3) Impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete *bis in idem*.

O contribuinte creditou-se indevidamente de produtos finais sujeitos à tributação monofásica (Leis nº 7.798/89, até 31/12/2008, e Lei nº 10.833/2003, art. 58-N, I – Regime conhecido como REFRI) o que reconhece ser ilegítimo, mas alega que se debitou nas saídas e, nos casos em que fez transferências a outros estabelecimentos, aqueles também destacaram o imposto.

A Fiscalização simplesmente glosou os créditos, sem considerar os débitos, o que levou a Turma *a quo* a baixar o Processo em Diligência, via Resolução nº 3403-006.566 (fls. 899 a 908), solicitando o seguinte:

(i) o autuado fosse intimado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, inclusive naquelas

realizadas com suspensão, alertando-se o contribuinte de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis-fiscais e os documentos que os legitima, evidenciando o indébito;

(ii) com base na prova produzida fosse reconstituída a escrita fiscal dos períodos de apuração-alvo, excluindo-se os débitos indevidamente lançados.

A auditoria feita pela KPMG Tax Advisors (fls. 934 a 970), conforme Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.031 e 1.036), chegou a dois resultados:

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.”

A Fiscalização externou sua opinião de não aceitar estas conclusões, da seguinte forma:

10) O levantamento efetuado pelo contribuinte confirmou que ele não tem condições de especificar, em relação a cada entrada de 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 fiscal de entrada e nota fiscal de saída de bebidas.

(...)

14) Ainda que esta 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.

(...)

17) Na opinião desta fiscalização, não pode ser aceito o levantamento apresentado pelo contribuinte ...

...

A Turma recorrida não aceitou o resultado do levantamento feito pela empresa de auditoria, nos seguintes termos:

“... 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 ...

(...)

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.”

Nos dois paradigmas, em tudo semelhantes a este (tendo a auditoria também sido feita pela KPMG) aceitou-se o primeiro percentual, sendo que o de nº 3402-002.933 foi objeto de Recurso Especial do Contribuinte, ao qual não foi dado provimento por esta Turma, no

Acórdão nº 9303-008.624, de 15/05/2019, de relatoria do ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, voto com o qual anuí:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009

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

Na apuração do IPI, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, plasmado no parágrafo único do art. 51 do CTN combinado com o art. 57 da Lei nº 4.502/1964. Os pagamentos realizados pelos centros de distribuição da autuada, estabelecimentos independentes, não são por ela aproveitados, por isso sujeitos à exação por meio do auto de infração.

No Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, opcional, o art. 58-N da Lei nº 10.833/2003 previa a incidência única no estabelecimento que fabricava os produtos:

Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei **poderá optar** por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

(...)

Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:

I – uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e

Assim, a suspensão prevista no art. 42, X, do RIPI/2002 era incompatível e ilegítima com a incidência monofásica do REFRI, devendo o imposto necessariamente ser pago no estabelecimento produtor.

Também não havia previsão, legal ou regulamentar, para o creditamento na aquisição de produtos sujeitos ao regime monofásico (pela própria incoerência).

Este regime foi criado com dois objetivos: **(i)** por ser opcional, encerrar as discussões judiciais sobre a obrigatoriedade da tributação por unidade da Lei nº 7.798/89, por não obedecer ao CTN, que define a base de cálculo como o valor da operação (passando a ser a regra geral a tributação *ad valorem*), e **(ii)** concentrar a incidência em um ponto único da cadeia de comercialização, facilitando a arrecadação e a fiscalização.

O REFRI é um regime opcional, repisa-se, com a cobrança de um valor menor em troca da incidência única na saída do estabelecimento industrial, facilitando a arrecadação e a fiscalização, não podendo o contribuinte optar, por ser mais vantajoso, e depois proceder da maneira que melhor lhe convinha. Se ele optou, por livre escolha, assumiu todas as responsabilidades e também as consequências do seu descumprimento.

Não procede a alegação, trazida em outras discussões sobre esta matéria, de que o regime especial alcançava todos os estabelecimentos da empresa, sendo indiferente qual faria o pagamento. Vejamos o que dizia o art. 58-J da Lei nº 10.833/2003:

Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação ...

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados.

A opção pelo regime é que atingia todos os estabelecimentos, para facilitar a sua operacionalização, e só poderia alcançar os industriais, pois o imposto era exigido uma única vez na saída deles (conforme art. 58-N, I, já transcrito).

O princípio da “unidade patrimonial”, também alegado em outras discussões, é um instituto de direito processual, que dispõe sobre a responsabilidade patrimonial dos devedores, aplicável, sendo o caso, em sede de execução fiscal. O princípio que disciplina o aspecto subjetivo da obrigação tributária é o da autonomia dos estabelecimentos.

E o princípio da autonomia dos estabelecimentos não se limita à escrituração – como poderia dar a entender a simples leitura do art. 384 do RIPI/2010, mas rege o cumprimento da obrigação tributária, conforme está no CTN e no mesmo RIPI/2010:

Art. 51. (CTN) Contribuinte do imposto é:

(...)

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

.....

Art. 609. (RIPI/2010) Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

(...)

IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;

Se os estabelecimentos são contribuintes autônomos, um não pode pagar pelo outro. Eles são autônomos para efeito de cumprimento da obrigação principal, da qual decorre o crédito tributário (art. 139, do CTN). Se o contribuinte não paga o tributo que é por ele devido, cabe à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento (art. 142, do CTN). E se outro estabelecimento que não é contribuinte paga o imposto, não há bis in idem. Não é possível a dupla incidência em contribuintes autônomos.

De toda forma, aqui foi dada, ao contribuinte, na diligência, a oportunidade de fazer prova do que alega, para reconstituição da escrita fiscal e aproveitamento dos destaques indevidos do imposto.

A diligência não foi satisfatoriamente cumprida, alegando o contribuinte, em seu Recurso Especial, com a terminologia utilizada em um dos paradigmas, que o solicitado pela Turma do CARF era *"exigência de uma prova impossível de ser produzida"*.

Em seu Recurso Especial, ainda alega que *"a constatação do pagamento do IPI na saída dos produtos dependia unicamente do exame da escrita contábil e fiscal da empresa, o que deveria ter sido feito no curso da fiscalização, por dever de ofício (CTN, art. 142, parágrafo único)"*.

O próprio contribuinte reconhece a impossibilidade de tributar somente os produtos na saída do estabelecimento produtor, com incidência única, conforme está no Termo de Diligência Fiscal:

10.1 ... Em documento datado de 27/06/2012, a empresa declarou:

"As saídas do contribuinte fiscalizado referem-se tanto a produtos fabricados por ele quanto adquiridos de outros contribuintes, todos pertencentes ao mesmo grupo econômico. No momento da saída, sendo os produtos idênticos, fabricados ou comercializados, é impraticável segregar as saídas de produtos fabricados daqueles comercializados, para tributar somente a saída dos fabricados."

Sabendo o contribuinte que não poderia fazer a tributação por unidade, com incidência única, conforme previsto na legislação do REFRI, não poderia ter ele optado pelo regime.

Optar, por ser mais vantajoso, e depois exigir que a Fiscalização faça a devida apuração, "impossível de ser feita", tendo a tributação concentrada justamente o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, foge à razoabilidade, afastando a ofensa ao art. 2º da Lei nº 9.784/99, trazido pelo contribuinte em sua defesa no Recurso Especial.

Conforme art. 29 do Decreto nº 70.235/72, "Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção" e, ainda, quanto à aplicação da razoabilidade na aceitação do resultado da diligência, se o próprio contribuinte diz que "*a constatação do pagamento do IPI na saída dos produtos dependia unicamente do exame da escrita contábil e fiscal da empresa*" e ainda ele mesmo invoca o art. 383 e seguintes do RIPI/2002, que versam sobre o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, que "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", é mais que razoável a exigência de um valor com a precisão que a documentação/escrituração fiscal, na forma exigida pela legislação, é capaz de produzir, e não uma estimativa, decorrente de um levantamento feito com base no giro do estoque.

Portanto, quanto à esta matéria, nego provimento ao recurso especial.

CONCLUSÃO

Forte em todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para reconhecer o direito ao creditamento de mercadoria adquirida da ZFM, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao Ilustre Conselheiro Relator, ousou-se divergir do seu entendimento **tão somente com relação ao conhecimento do recurso especial do Contribuinte**, que se insurgiu com relação aos seguintes temas: 1) nulidade da decisão que não examina todas as alegações de defesa; 2) necessário tratamento diferenciado em relação às

empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; e 3) impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete "bis in idem".

Em sede de despacho de admissibilidade de 03 de abril de 2019 (e-fls. 1.746 a 1.758), após prolatado o Acórdão de embargos n.º 3302-005.643, foi dado seguimento parcial ao apelo especial do Sujeito Passivo com relação às matérias acima referidas. A admissibilidade parcial foi confirmada posteriormente pelo despacho que rejeitou o agravo interposto pelo Contribuinte (e-fls. 1.780 a 1.788).

Nesse sentido, concorda-se com os termos do despacho de admissibilidade que deu prosseguimento às divergências jurisprudenciais relativas à 1) nulidade da decisão que não examina todas as alegações de defesa; 2) necessário tratamento diferenciado em relação às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; e 3) impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete "bis in idem". Transcreve-se as razões que levaram ao conhecimento e que passam a integrar esse voto vencedor como fundamentos de decidir:

[...]

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo contribuinte com fulcro no art. 67 do RICARF, em face do Acórdão n.º 3302-004.410, de 28 de junho de 2017, integrado pelo Acórdão n.º 3302-005.643, de 24 de julho de 2018, que julgou embargos de declaração do contribuinte, por força de decisão judicial em sede de mandado de segurança.

[...]

Regularmente notificado do Acórdão em embargos no dia 11/10/2018 (fls. 1477), o contribuinte apresentou recurso especial em 24/10/2018 (fls. 1517), apontando divergência para as seguintes matérias: 1) nulidade da decisão que não examina todas as alegações de defesa; 2) incompetência do colegiado para alterar o critério jurídico (o fundamento e a motivação) que norteou o lançamento; 3) necessário tratamento diferenciado em relação às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; 4) direito aos créditos dos produtos sujeitos ao regime monofásico; e 5) direito ao crédito decorrente da aquisição de matérias-primas e produtos intermediários.

Foram indicados os seguintes Acórdãos paradigmas: CSRF/01-05.134 e 3302-003.126 e 00-00.028 (nulidade); 9303-001.702 e 9101-002.016 (mudança de critério jurídico - inovação); 3801-002.029 (tratamento diferenciado ZFM); 3402-002.927 e 3402-002.933 (créditos produtos monofásicos); 3402-000.375 e 3402-003.810 (créditos MP e PI).

[...]

1) NULIDADE DA DECISÃO QUE NÃO EXAMINA TODAS AS ALEGAÇÕES DE DEFESA

Relativamente à questão da nulidade, verifica-se no Acórdão que julgou os embargos de declaração o colegiado entendeu que não estava obrigado a enfrentar ponto-a-ponto todas as alegações de defesa, conforme deflui do seguinte excerto do seu voto condutor:

"(...) Deste modo, entendo não ser o caso de vícios apontados pela Embargante em relação as matérias por ela suscitadas, posto que o sistema de livre convencimento

motivado, adotado no nosso ordenamento jurídico, permite que a decisão proferida seja fundamentada com base nos argumentos que o julgador entender cabíveis, o que foi feito no caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência de que as decisões devem formar um conjunto coerente de enfrentamento das razões apresentadas pelo recorrente, sendo assim desnecessário o enfrentamento ponto-a-ponto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ. 1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “ (RESP 946.447RS – Min. Castro Meira –2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

(...)"

Por outro lado, no paradigma CSRF/01-05.134 a Câmara Superior decidiu que a falta de análise de todos os pontos de defesa acarreta a nulidade da decisão, conforme deflui das seguintes passagens do voto condutor do paradigma, *in verbis*:

CSRF/01-05.134

"(...)

Ora, à evidência, os erros cometidos para (sic) a autoridade julgadora e devidamente arguidos em recurso devem ser analisados pela Câmara julgadora, porque a sua competência é exatamente a de examinar aquela decisão. Na ausência de análise de pontos devidamente questionados, resta caracterizada a plena evidência o cerceamento de defesa.

Evidenciando o cerceamento de defesa, por força do que dispõe o art. 59, inciso II do Decreto 70235/72, o ato deve ser declarado nulo, ou seja, o acórdão deve ser declarado nulo, sendo realizado outro em seu lugar, desta feita com o devido exame de todas as questões postas no Recurso.

(...)"

Portanto, está plenamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no acórdão recorrido o colegiado entendeu que não é necessária a análise de todos os argumentos de defesa; no paradigma da CSRF o entendimento firmado foi pela nulidade da decisão que não enfrenta todos os pontos de defesa.

A similitude fática entre os acórdãos confrontados reside no fato de que nos dois casos existiram argumentos de defesa que não foram analisados por motivos diferentes. No caso concreto, o colegiado entendeu que não precisaria analisar todos os argumentos porque o Acórdão já havia construído uma tese suficiente para atender ao princípio da persuasão racional do julgador, o que dispensaria o colegiado de enfrentar todas as alegações de defesa. Já no paradigma considerado, um dos argumentos de defesa não foi analisado porque o colegiado entendeu que a aquele processo não seria o local adequado para a análise e a aferição do erro material alegado no recurso.

Portanto, nos dois casos confrontados existiram argumentos de defesa que não foram analisados sob diferentes justificativas e no paradigma a CSRF decidiu que o acórdão da câmara baixa era nulo porque deixara de analisar todos os argumentos de defesa.

No que concerne ao prequestionamento, observo que o Acórdão recorrido só não usou a palavra "nulidade" porque ele decidiu que o julgador não está obrigado a analisar todas as alegações de defesa (se não está obrigado a isso, então, obviamente, não há nulidade). Vê-se que a questão da nulidade está implícita no Acórdão de embargos de declaração. Está nas entrelinhas desse acórdão que não houve nulidade porque o julgador não está obrigado a analisar um a um todos os argumentos de defesa.

Considerando, que a matéria está prequestionada; que a divergência está caracterizada e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que o paradigma não havia sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do recurso especial, deve ser dado seguimento ao recurso em relação à questão da nulidade da decisão que não examina todos os argumentos de defesa.

A defesa indicou também o paradigma 00-00.028. Analisando o inteiro teor deste paradigma do Pleno da CSRF, constatei que ele não comprova a divergência alegada porque em momento algum ele decidiu que a decisão deve analisar um a um todos os argumentos de defesa, sob pena de nulidade. Este julgado decidiu apenas que a motivação dos atos administrativos deve ser explícita, clara e congruente. Foi analisado, interpretado e aplicado o art. 50, da Lei nº 9.784/99 e não o art. 50 do Decreto nº 70.235/72.

[...]

3) NECESSÁRIO TRATAMENTO DIFERENCIADO EM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS LOCALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

No Acórdão recorrido restou decidido que se o art. 9º do Decreto-Lei nº 266/67 não previu o direito de os adquirentes de produtos da Zona Franca de Manaus aproveitarem créditos fictos do imposto, tal direito não poderia ser reconhecido em sede de julgamento administrativo, uma vez que o Regulamento do IPI também não o contemplou e o colegiado está vinculado ao teor dos Regulamentos, conforme disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72. Essa constatação pode ser feita por meio do seguinte excerto extraído do voto condutor:

"(...) 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.

...

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. 26A 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.(...)"

Por seu turno, no paradigma 3801-002.029, o colegiado entendeu que conquanto a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 9.718/98 não tivessem previsto expressamente a isenção da Cofins nas vendas para a Zona Franca de Manaus e o regulamento tivesse excluído expressamente tais receitas da hipótese de isenção ou não incidência, a isenção deveria ser reconhecida em sede de julgamento administrativo porque o art. 40 do ADCT prorrogou os incentivos da Zona Franca e recepcionou o DL nº 288/67, que prevê que as vendas para a Zona Franca são equivalentes a uma exportação para o exterior. Assim, se não incide Cofins em uma exportação para o exterior, também não haveria de incidir nas vendas para a Zona Franca, pois tal operação é equiparada a uma venda para o exterior. Essa constatação pode ser confirmada por meio da leitura do seguinte parágrafo do Acórdão paradigma:

"(...) Diante desse quadro e, especialmente, em razão da forma contundente e reiterada com que tem se posicionado nossas cortes judiciais superiores, tenho que considerar que as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus estão isentas das contribuições para o PIS e a COFINS em face da regras constantes do inciso II do caput, e do inciso I, do § 2º, ambas do artigo 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, combinadas com as do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 288/67 e do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988.(...)"

Portanto, está perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no caso concreto o colegiado aplicou o Regulamento em detrimento do art. 40 do ADCT; no Acórdão paradigma o Regulamento cedeu passo ao art. 40 do ADCT, para o fim de reconhecer, em sede de julgamento administrativo, uma isenção que havia sido excluída expressamente pelo Regulamento.

A semelhança fática entre os julgados confrontados reside no fato de que em ambos havia uma disposição regulamentar que vedava o direito pleiteado pelo contribuinte. No Acórdão recorrido prevaleceu a vedação regimental em detrimento do art. 40 do ADCT e no Acórdão paradigma prevaleceu o art. 40 do ADCT em detrimento do regulamento.

Na verdade, temos aqui duas questões divergentes reunidas em uma só: a questão do reconhecimento, em sede de julgamento administrativo, de um benefício pleiteado pelo contribuinte expressamente negado por um regulamento; e a possibilidade de o colegiado afastar o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 para negar vigência ao regulamento. Em outras palavras, a CSRF vai responder às seguintes indagações: a) o art. 40 do ADCT tem como destinatário o julgador administrativo ou o legislador? e b) o CARF pode negar vigência ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 para afastar uma disposição expressa constante de regulamento?

Considerando, que a matéria está prequestionada; que a divergência está caracterizada e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que o paradigma não havia sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do recurso especial, deve ser dado seguimento ao recurso em relação à questão do necessário tratamento diferenciado das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus.

4) DIREITO AOS CRÉDITOS DOS PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO

No caso concreto, o contribuinte teve créditos básicos glosados pela fiscalização em razão dos produtos que entraram em seu estabelecimento estarem sujeitos ao regime monofásico previsto na Lei nº 7.798/89. O contribuinte tomou o crédito indevido, mas também lançou indevidamente o imposto na saída. O Acórdão recorrido ignorou que uma parte dos créditos indevidos havia sido anulada por débitos (também indevidos) e decidiu que o levantamento efetuado pela auditoria KPMG não podia ser aceito porque a empresa de auditoria não atendera ao que havia sido solicitado na diligência anteriormente requerida. Essa constatação pode ser aferida a partir dos seguintes trechos do voto vencedor:

"(...) 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.

....

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.

...

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. (...)"

Por seu turno, nos paradigmas 3402-002.933 e 3402-002.927, em situações fáticas semelhantes à do caso concreto, o colegiado aceitou o levantamento efetuado pela empresa de auditoria KPMG para o fim de excluir do lançamento os valores correspondentes à parcela dos produtos em relação aos quais houve o débito (também indevido) do imposto, conforme deflui das próprias ementas dos paradigmas, in verbis:

3402-002.933

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

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

3402-002.927

"(...) CRÉDITOS BÁSICOS. GLOSA. BEBIDAS SUJEITAS AO REGIME MONOFÁSICO. "BIS IN IDEM".

Restando comprovado na diligência que uma parcela dos produtos sujeitos ao regime monofásico - que geraram créditos indevidos na entrada - foi tributada na saída, reverte-se parcialmente a glosa efetuada a fim de se afastar o "bis in idem".(...)"

Portanto, está perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no caso concreto o levantamento efetuado pela KPMG não foi aceito para o fim de afastar o lançamento de ofício de um imposto que já havia sido debitado pelo próprio contribuinte na época dos fatos geradores; nos dois casos paradigma o colegiado acolheu o levantamento efetuado pela mesma KPMG, o qual procurou demonstrar qual a parcela do crédito que fora objeto de anulação por débitos (também indevidos) lançados pelo contribuinte na saída. O Acórdão recorrido ignorou que o lançamento de ofício gerou um "bis in idem" e os Acórdãos paradigmas procuraram apenas eliminar esse "bis in idem".

A similitude fática é manifesta porque os paradigmas se referem ao mesmo contribuinte. A infração é a mesma - aproveitamento de crédito em relação a produtos sujeitos ao regime monofásico - com lançamento (também indevido) de imposto na saída. Os levantamentos da KPMG observaram a mesma metodologia e visaram apurar a parcela de crédito indevido que fora anulada pelos débitos indevidos, a fim de que o auto de infração não cobrasse um imposto que já havia sido quitado pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação.

Considerando, que a matéria está prequestionada; que a divergência está caracterizada e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que os paradigmas não haviam sido reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do recurso especial, deve ser dado seguimento ao recurso em relação à impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete "bis in idem".

Estou rebatizando o nome desta matéria para "impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete "bis in idem" porque não existe a menor possibilidade de aceitar o título dado pelo contribuinte, uma vez que os paradigmas apresentados não reconheceram que existe direito ao crédito de IPI nas operações com produtos sujeitos ao regime monofásico. Esses paradigma apenas procuraram eliminar o "bis in idem".

[...]

Com fundamento nos artigos 18, III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial, interposto pelo sujeito passivo, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: **a) nulidade da decisão que não examina todos os argumentos de defesa; b) necessário tratamento diferenciado das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; e c) impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete "bis in idem".**

[...]

(grifos nossos)

Diante do exposto, entendeu-se por conhecer do recurso especial do Contribuinte para análise das matérias a) nulidade da decisão que não examina todos os argumentos de defesa; b) necessário tratamento diferenciado das empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; e c) impossibilidade de manutenção de lançamento de ofício que acarrete "bis in idem".

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello