



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

Processo nº 10480.721667/2015-32

Recurso nº Voluntário

Resolução nº 3201-000.894 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

Data 23 de maio de 2017

Assunto IPI

Recorrente AMBEV S.A.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA Presidente Substituto.

Tatiana Josefovicz Belisário Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 09-58.540 - 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que assim relatou o feito:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 4.514 a 4.548 no qual consta a exigência do IPI, cód. 2945, no valor de R\$ 17.845.126,47, multa de ofício de 75% no valor de R\$ 6.034.144,75, multa referente a IPI não lançado com cobertura de crédito no valor de R\$ 194.875,24 e juros moratórios no valor de R\$ 6.034.144,75.

O procedimento fiscal do qual resultou a autuação acima referida abrangeu o período de julho de 2010 a dezembro de 2013.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 4.549 a 4.587, o lançamento decorre de:

- Glosa de créditos indevidos relativos a materiais para uso ou consumo:

Haveria uma série de produtos em relação aos quais foram apropriados créditos de IPI relativos à aquisição de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME). Entretanto, não teriam sido observados os requisitos para tal creditamento. Tais produtos seriam, na verdade, materiais de uso e consumo. E, por essa razão, os créditos foram glosados e, em consequência, foi reconstituída a escrita fiscal do IPI.

- Glosa de créditos básicos indevidos e estorno de débitos:

A AMBEV é optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Fritas (Refrí), regime através do qual a incidência do IPI se dá uma única vez na saída do industrial, sendo vedada a incidência do imposto em qualquer outro momento da cadeia de circulação além da saída do estabelecimento industrial.

Assim, o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição ou de transferência de bebidas tributadas em acordo com o referido regime especial não pode ser apropriado como crédito pelo adquirente. A AMBEV não teria observado tal regra, creditando-se indevidamente das aquisições/transferências recebidas de outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Portanto, foram glosados todos os créditos decorrentes das aquisições/transferências recebidas de produtos para revenda, assim como estornados os débitos referentes às saídas dos mesmos produtos.

- Anulação de créditos de IPI decorrente da venda de insumos para a Zona Franca de Manaus:

A venda de produtos para a Zona Franca de Manaus (ZFM) dá-se com isenção do IPI, por força do disposto no inciso III do art 81 c/c art. 84, ambos do RIPI/2010. Tal isenção aplica-se também a produtos importados revendidos para ZFM quando originados de países signatários do GATT/OMC.

Ocorre que a AMBEV vendeu produtos para a ZFM, sem destaque do IPI (a título de isenção) e manteve na escrita fiscal os créditos do IPI relativos à entrada de referidos produtos em seu estabelecimento, com base na regra prevista no art. 4º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991:

Art. 4º Será mantido na escrita do contribuinte, o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e equipamentos adquiridos para emprego na industrialização de produtos que venham a ser remetidos para a Zona Franca de Manaus.

É importante frisar que nesta operação de mera compra e venda de insumos, a AMBEV enquadra-se na condição de estabelecimento equiparado a industrial, conforme disposto no § 6º do Art. 9º do RIPI/2010.

Por isso, tal operação de revenda de produtos para a ZFM não se subsume à norma inscrita no referido art. 4º da Lei nº 8.387, de 1991, porque referido dispositivo legal, ao tratar das remessas para a ZFM, somente assegurou a manutenção do crédito do IPI relativo MP, PI e ME empregados na industrialização dos produtos isentos, não prevendo a manutenção de insumos revendidos ainda que para estabelecimento industrial localizado na ZFM.

Neste último caso, deveriam ser aplicadas as regras do art. 25 da Lei nº 4.502/64 e, assim, estando a saída agraciada com a suspensão/isenção, inexistiria direito ao crédito relativo à entrada dos produtos (importados ou nacionais).

- saída de produtos sem lançamento do IPI – revenda sem destaque do IPI e bonificação:

A AMBEV vendeu insumos adquiridos de terceiros (CFOP 5.102 e 6.102) sem destaque do imposto, bem como deu saída a insumos, também sem destaque do imposto, a título de “remessa em bonificação” (CFOP 5.910), a exemplo de Filme Stretch e Filme contráctil.

Na operação de mera compra e venda de insumos (CFOP 5.102 e 6.102), a AMBEV enquadra-se na condição de estabelecimento equiparado a industrial, conforme disposto no § 6º do Art. 9º do RIPI/2010, sendo devido o IPI. Quanto às saídas em bonificação (CFOP 5.910), estas são tributadas normalmente pelo imposto, cujo fato gerador é a saída das mercadorias.

- crédito incentivado indevido: materiais de embalagem e concentrado para elaboração de bebidas adquiridos da ZFM Os produtos industrializados na ZFM, destinados à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional, saem daquela região com a isenção prevista no inciso II do art. 81 do RIPI/2010, desde que atendidos os requisitos ali previstos.

Por outro lado, os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, podem sair com a isenção prevista no inciso III do art. 95 do RIPI/2010.

Segundo a Fiscalização, há uma diferença entre as hipóteses de isenção acima referidas: os produtos adquiridos da ZFM com a isenção de que trata inciso II do art. 81 do RIPI/2010 não dão direito a crédito do IPI por falta de previsão legal. Já os produtos adquiridos com a isenção prevista no inciso III do art. 95 do RIPI/2010 permitem ao contribuinte adquirente creditar-se do IPI, calculado como se devido fosse, por força do disposto no artigo 237 do RIPI/2010. Ou seja: este último dispositivo caracteriza uma exceção à regra geral do

IPI, vez que permite o crédito do imposto sobre uma aquisição isenta daquele tributo.

Nesse contexto, a AMBEV adquiriu materiais de embalagem: rolhas plásticas e filme stretch. A Fiscalização considerou incentivados os créditos calculados sobre o valor de aquisição do material de embalagem “filme stretch”, por se adequar ao incentivo previsto inciso III do art. 95 c/c art. 237, do RIPI/2010.

Quanto aos demais materiais de embalagem, ROLHAS PLÁSTICAS, todos saíram da ZFM com a isenção do inciso II do artigo 81 do RIPI 2010, insusceptíveis de gerar créditos para o adquirente.

Por isso, foi promovida a glosa dos créditos de IPI calculados pela AMBEV sobre os produtos de embalagem (rolhas plásticas) que saíram da ZFM exclusivamente com a isenção do inciso II do artigo 81 do RIPI 2010.

Além disso, a AMBEV adquiriu preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, classificadas no código TIPI 2106.9010 Ex 01.

Os referidos “concentrados” foram adquiridos das empresas AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA e PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA, ambas localizadas na ZFM.

No caso dos “concentrados” fornecidos pela AROSUCO e, segundo informações prestadas pela própria pessoa jurídica, até janeiro de 2013 os produtos conc nat s uva br kit, conc nat limao fe1403 kit, conc nat s tonica fe 1401 kit e conc nat s laranja rm kit não continham matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção da Amazônia Ocidental.

Portanto, os concentrados acima, de julho de 2010 a janeiro de 2013, saíram da ZFM exclusivamente com a isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010, insusceptíveis de gerar créditos para o adquirente, o que ocasionou a glosa dos créditos de IPI calculados sobre aqueles insumos.

No caso dos “concentrados” fornecidos pela PEPSI-COLA INDUSTRIAL, o direito ao crédito do IPI (art. 95, III, c/c art 237 do RIPI/2010) estaria respaldado no “corante caramelo”, produzido por DD WILLIAMSON que, por sua vez, utiliza o açúcar produzido pela Usina Itamarati, de Mato Grosso e, residualmente, pela Cooperativa Agroextrativista da Vila União, no Amazonas.

Este procedimento, segundo a Fiscalização, estaria equivocado, tendo acarretado glosas dos créditos relativos a esses concentrados (fornecidos por PEPSI-COLA INDUSTRIAL).

Finalmente, a Fiscalização reconstituiu a escrita fiscal do período analisado utilizando o saldo resultante da reconstituição da escrita do IPI até 30/06/2010, realizada em procedimento fiscal anterior (Processo nº 10480.721571/2013-11).

A AMBEV S.A apresentou Impugnação em que discute vários aspectos da exigência fiscal, como será visto ao longo do voto.

É o relatório.

A DRJ julgou improcedente a impugnação da Contribuinte, tendo sido o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2013 CRÉDITOS RELATIVOS A MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO. NÃO CABIMENTO.

Fogem da alçada do julgamento administrativo as questões atinentes à ilegalidade de norma tributária. Em sede administrativa, deve-se observância aos dispositivos normativos que compõem a legislação tributária de regência.

A aplicação do conceito de produto intermediário, segundo disposto no Parecer CST 65/79, afasta a possibilidade de escrituração de créditos de IPI relativos a materiais de uso e consumo.

PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI). INCIDÊNCIA ÚNICA. ESTORNO DE CRÉDITOS E DE DÉBITOS. DESNECESSIDADE DE PERÍCIA.

Como o IPI incide uma única vez sobre o produto na saída do estabelecimento industrial, não cabe o destaque do imposto em saídas subsequentes para outros estabelecimentos, da mesma firma ou de terceiros, assim como o creditamento pelo estabelecimento adquirente.

Desnecessária perícia para a verificação do correto estorno dos créditos e dos débitos em saídas subsequentes à do estabelecimento industrial.

SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS REVENDIDOS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL (BONIFICAÇÃO)

Decisão tomada pelo pleno do STF, em âmbito de controle de constitucionalidade em via incidental, aplica-se inter partes, até que o Senado Federal edite Resolução por intermédio da qual a norma declarada inconstitucional tenha sua execução suspensa.

No caso concreto, não ficou caracterizada a ocorrência de descontos incondicionais porque não foi demonstrado que houve diminuição no preço do produto ou entrega de quantidade maior do que a estipulada, ajustes estes que deveriam constar da Nota Fiscal de venda, sem depender de evento posterior à emissão desse documento.

CRÉDITO INCENTIVADO INDEVIDO: MATERIAIS DE EMBALAGEM E CONCENTRADO PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS ADQUIRIDOS DA ZFM Segundo o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o produto que poderá gozar da isenção (e, também, proporcionar o direito de crédito de IPI para o adquirente) deve ser elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los. Assim,

a etapa fabril em foco, para o mencionado efeito, é aquela que ocorre na Amazônia Ocidental o que obriga que a matéria-prima utilizada nesta etapa cumpra os requisitos legais, não bastando que o produto contenha insumos de caráter regional como elemento constitutivo remoto.

Em se tratando de concessão de benefício/incentivo fiscal, a legislação tributária deverá ser interpretada literalmente, na forma do art. 111 do CTN, não admitindo a extensão a situações não contempladas pela lei. E a lei, no caso, menciona expressamente produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

O fato de a Impugnante adquirir produtos fabricados por estabelecimento localizado na ZFM, com projeto aprovado pela SUFRAMA, isentos por força do inciso II do art. 81 do RIPI/2010, não lhe garante o direito ao crédito incentivado do IPI, ainda que permitida a saída dos mencionados bens com isenção do IPI para qualquer parte do território nacional para comercialização.

O termo "regional", contido no art. 6º do decreto-lei nº 1.435/75, refere-se às matérias primas agrícolas e extractivas 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 criado exclusivamente para os fins da Lei nº 5.173/66.

SOBRESTAMENTO DO ANDAMENTO DE PROCESSO NO QUAL SE UTILIZOU SALDO RESULTANTE DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA EM PROCESSO FISCAL ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão para o sobrerestamento do processo nos casos em que há a utilização de saldo credor obtido em procedimento fiscal relativo a períodos de apuração anteriores. O processo administrativo-fiscal é regido por princípios, dentre os quais, o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final. Assim sendo, não pode a autoridade administrativa proceder ao sobrerestamento de processo com litígio regularmente instaurado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Inconformado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls. 5.135/5.160, reforçando os argumentos de defesa apresentados em sede de Impugnação.

Após, foram os autos remetidos à este CARF e distribuídos, por sorteio, à minha relatoria.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso.

É o relatório.

VOTO

O Recurso é próprio e tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Antes do exame do mérito do presente Recurso, entendo existir questão prejudicial a ser examinada nos presentes autos.

No tópico relatio à glosa de créditos relativos a produtos intermediários (Crédito Básico), a Recorrente discute a glosa de crédito apropriado sobre a aquisição dos seguintes itens:

- pochets marca Pepsi
- detergente para limpeza
- aditivo p soda caustica
- mola aço tração p/ braço transferência
- mangueira NBR 70 da bomba peristáltica
- refletor prismático p/ prensor formato ret
- placa p/ inspeção da inspetora garrafas

De acordo com a Fiscalização e acórdão proferido pela DRJ, tratam-se de itens de uso e consumo e que não podem ser classificados como matéria-prima, uma vez que não se incorporam aos produtos fabricados; nem como embalagem e, tampouco, produtos intermediários, por não restar caracterizada a “*ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele*”.

Afirma, assim, que a glosa se deu em consonância com o Parecer Normativo nº 65/79, especialmente os itens 10, 10.1 e 10.2:

(...)10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens têm de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários "stricto sensu", semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

(...)

A Recorrente, a seu turno, afirma que se tratam de produtos consumidos no processo de industrialização e que não fazem parte do seu ativo permanente, defendendo que devem ser enquadrados no conceito prescrito nos artigos 226, I e 610, II do RIPI/2010:

Art.226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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;

Art.610. Consideram-se bens de produção:

(...)

II- os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

Quanto à interpretação do citado Parecer Normativo nº 65/79, destaca a Recorrente que a despeito do descrito no item 10.1 utilizado pela Fiscalização como fundamento da glosa, extrai-se do mesmo documento a seguinte afirmação:

*A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida **diretamente** sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.*

Assim, afirma que o conceito de "consumido diretamente no processo produtivo" não pressupõe seu contato direto com o produto de fabricação, o que legitima, portanto, o crédito sobre os itens em exame.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, reitera os argumentos da Fiscalização, concluindo que tais itens em exame "*não podem ser considerados matéria-prima porque NÃO se incorporam ao produto final da cadeia produtiva, assim como não podem ser considerados material para embalagem dada a natureza desses materiais e, tampouco, produto intermediário, tendo em vista não restar caracterizada a "ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele".*" A controvérsia, portanto, consiste em definir, com base nos dispositivos normativos citados acima, se o conceito produto intermediário, para fins de apropriação do crédito básico de IPI, pressupõe o efetivo contato físico com o item em produção (posição do Fisco), ou se basta a comprovação de que tenha sido consumido durante (em consequência) do processo de produção (posição do Contribuinte).

Não obstante a questão de direito posta, observa-se que, uma vez tendo a DRJ afastado o conceito "amplo" de produto intermediário, limitando-o à necessidade de incorporação ou contato ao bem em produção, sequer chegou a ser examinado se cada um dos itens glosados foram ou não consumidos no processo produtivo, ainda que sem contato direito com o bem em produção.

A Recorrente, ao seu turno, afirma ter apresentado Laudo Técnico indicando o emprego dos itens em questão no seu processo industrial.

Desse modo, entendo que para a devida apreciação da questão na hipótese específica dos autos, faz-se necessária a realização de diligência para que a Autoridade Preparadora, relativamente ao período de apuração em análise no presente processo, esclareça qual o efetivo emprego dos materiais glosados, podendo intimar a Contribuinte para que apresente esclarecimentos reputados necessários.

Além do exposto, em razão de discussões travadas em sessão de julgamento, opto por alterar meu posicionamento inicialmente firmado, incluindo outras providências na diligência ora solicitada.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a Recorrente é optante do REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frios, conforme arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/03.

Durante o curso da Fiscalização, foi identificado que a Recorrente promoveu a saída de mercadorias destinadas a outros estabelecimentos da mesma empresa, utilizando-se da suspensão do IPI, fundamentando tal prática no art. 42, X do RIPI/02 ou art. 43, X do RIPI/10.

A Fiscalização entendeu indevida a suspensão aplicada, efetuando a cobrança da totalidade do imposto lançado como suspenso, independentemente do fato de ter ocorrido ou não o seu recolhimento pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias.

Diante de tal fato, entendeu-se relevante, a estes julgadores, verificar se houve ou não o recolhimento do IPI nas etapas subsequentes e, em caso positivo, de que forma tal recolhimento poderia ser abatido no crédito tributário lançado.

É preciso esclarecer que tal diligência não tem por escopo alterar o valor do crédito tributário apontado como devido, mas, sim, verificar a possibilidade de abatimento financeiro do IPI recolhido nas etapas subsequentes sobre os mesmos produtos lançados com a suspensão do IPI.

Isto posto, a diligência é proposta nos seguintes termos:

1. Que a Autoridade Preparadora intime o contribuinte para informar / comprovar os valores de IPI **apurados / lançados** nas etapas subsequentes, relativamente aos produtos cuja saída do estabelecimento autuado se deu com a suspensão do IPI considerada indevida pela Fiscalização (Prazo de 60 dias, prorrogável por mais 30);

2. Que a Autoridade Preparadora efetue o abatimento dos valores comprovadamente **apurados / lançados** pela Recorrente relativamente àqueles lançados no presente Auto de Infração.

Tal levantamento (itens 1 e 2) deverá considerar os valores lançados na presente autuação e os valores efetivamente **apurados / lançados** pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão, considerando, ainda, eventual ajuste de correção monetária em face das datas de apuração e efetivo recolhimento.

3. Que a Autoridade Preparadora, relativamente ao período de apuração em análise no presente processo, esclareça qual o efetivo emprego dos seguintes materiais glosados.

- pochets marca Pepsi
- detergente para limpeza
- aditivo p soda caustica
- mola aço tração p/ braço transferência
- mangueira NBR 70 da bomba peristáltica
- refletor prismático p/ prensor formato ret
- placa p/ inspeção da inspetora garrafas

Poderá a Autoridade Preparadora prestar demais informações que entenda pertinente, bem como solicitar documentos e esclarecimentos ao contribuinte, devendo, ao final, apresentar relatório conclusivo.

Após, seja concedida vista à Recorrente para se manifestar acerca do resultado da diligência, no prazo de 30 dias, prorrogável por mais 30.

Após, vista à PFN, por igual período.

Concluído, retornem os autos para julgamento.

É como voto.

TATIANA JOSEFOVIZ BELISÁRIO - Relatora