



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.721667/2015-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.685 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2013

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAIS DE LIMPEZA.

Não dão direito ao crédito de IPI os insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

IPI. SAÍDA EM BONIFICAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação não se sujeitam à incidência do IPI.

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para: a) afastar a exigência sobre os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação sem a incidência do IPI (CFOP 5910); b) acatar integralmente o Termo De Informação Fiscal de fls. 34.882 e ss.; e, finalmente, c) para reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos isentos oriundos na Zona Franca de Manaus -ZFM, nos termos Recurso Extraordinário nº 592.891. Vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, que lhe dava parcial provimento, apenas para afastar a exigência sobre os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação sem a incidência do IPI (CFOP 5910), e o conselheiro Hécio Lafetá Reis, que também lhe dava parcial provimento, mas apenas para reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos isentos oriundos na Zona Franca de Manaus -ZFM.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hércio Lafetá Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 09-58.540 - 3ª 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 Frias (Refri), 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 contrátil.

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 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 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 sobrestamento 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 sobrestamento 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.

Em primeiro exame do feito, esta Turma Julgadora deliberou pela conversão do feito em diligência, conforme Resolução nº 3201-000.894, de 23 de maio de 2017, 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 peristaltica · 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.

A diligência realizada retornou com o Termo de Intimação Fiscal de fls. 34.447 e seguintes.

Relativamente às saídas de mercadorias realizadas com suspensão do IPI, a conclusão fiscal foi vazada nos seguintes termos:

Assim, em atendimento ao Egrégio CARF, no que concerne ao item 1, esta Autoridade Fiscal informa que a recorrente, embora intimada, **não demonstrou/comprovou qualquer saída de produto albergado pela suspensão do IPI**, dentre aqueles que tenha sido adquirido para revenda, ficando patente a intenção meramente procrastinatória por parte da infratora.

No que diz respeito aos insumos, inicialmente esclareceu a fiscalização que os itens glosados a tal título são diversos daqueles indicados na Resolução. Contudo, esclarece que *"buscando a celeridade processual, deliberamos por identificar quais foram os produtos objetos de glosas do IPI"*, quais sejam:

CodProduto	Produto
52435733	CONEXAO
70393622	DIVOSHEEN BRUSPRAY ACIDO LIQUIDO BOMBONA
70425907	DETERGENTE LIMPEZA KG QUIMISTROL SU 1
71025857	ADITIVO P SODA CAUSTICA DIVO 660 DIVO
71026111	ADITIVO STEAMATE NA 0560 STEAMATE NA
71027069	DETERGENTE ACIDO TASKI CLONET TASKI CLO
71027127	SANITIZANTE ACIDO DIVOSAN FORTE DIVOSAN
71028158	LUBRIFIC ESTEIRA DICOLUBE 300 DICOLUBE
71040187	OLEO PARA MONTAGENS SPRAY PARALIQ 91
71040278	S OLEO OPTIMOL OBEEN FD3 400ML 60000005
71044494	DETERGENTE ESPUMA ALCALINA DIVERFOAM CA
71045772	DETERGENTE GEL ACIDO ACIGEL ACIGEL UNIL
71045921	DETERGENTE ESPUMA ALCALINA DIVERFOAM CA
71058536	DETERGENTE PARA LIMPEZA DE MAO SUMA SEPT
71062371	DETERGENTE ALCALINO CLORADO DIVOSAN TC86
71075746	DETERGENTE TASKI COMBI PROF TASKI COM
71103332	DETERGENTE DIVOSAN DIVOQUAT FORTE L
71136712	ADITIVO PARA ACIDO E SOLDA KOMPLETE KOMP
71634583	LUBRIFIC ESTEIRA DRY TECH DRY TECH DIV
71944834	ELEMENTO FILTRANTE DCCSY 4 CUNO LATIN
72123065	ADITIVO PARA ACIDO E SOLDA KOMPLETE KOMP
72123081	ADITIVO PRE ENXAGUE LAVADORA DE GARRAFAS
999999999	pochetes marca pepsi

A conclusão obtida quanto a este aspecto foi assim apresentada pela Fiscalização:

Analisando as citadas fichas técnicas apresentadas, fls. 34362/34446, observamos que não houve manifestação acerca dos produtos “conexão” e “pochetes marca Pepsi”, donde se depreende que a recorrente não vislumbrou, quanto a esses, qualquer argumento capaz de defender o imaginário crédito de IPI.

Quanto aos demais produtos, cujos créditos foram glosados, cuidam-se de lubrificantes, detergentes e desinfetantes. Em relação a esses, ratificamos todos os argumentos da Receita Federal, reproduzidos no relatório fiscal do auto de infração, acatados pela Delegacia de Julgamento quando do julgamento primário, e aquiescidos reiteradamente pelo CARF, a exemplo dos Acórdãos 201-80.925 e 203-11.155, abaixo apresentados, respectivamente.

Não são suscetíveis de aproveitamento como crédito básico de IPI os gastos com produtos de limpeza, pois, embora sendo utilizados pelo estabelecimento industrial, não se revestem da condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, uma vez que sequer entram em contato direto com o produto fabricado.

IPI. INSUMOS. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo produtos para limpeza de vasilhames e produtos destinados à manutenção de equipamentos, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins de créditos do IPI.

Nesse passo, relativamente ao item 2 da nossa intimação fiscal, a recorrente nada trouxe de novo que pudesse defender eventual direito aos alegados créditos de IPI, não havendo qualquer reparo a ser feito no trabalho fiscal.

Intimado, o Recorrente, no que diz respeito à apuração do IPI nas saídas realizadas com suspensão, contesta a afirmação fiscal de que teria ratificado o trabalho fiscal,

esclarecendo que *"refez integralmente [a apuração], com o objetivo de verificar eventuais equívocos nos valores que, segundo a fiscalização, deveriam ser glosados (créditos indevidos) ou estornados (débitos indevidos)"* e que tal demonstrativo foi realizado por empresa de auditoria fiscal, conforme *"manifestação complementar"* apresentada.

Assim defende que *"como a Fiscalização não teceu nenhum comentário acerca dos pontos indicados no Termo de Constatação apresentado, devem ser adotados os valores nele apurados para reescrever a escrita fiscal da Requerente, cancelando-se a exigência excedente"*.

No que toca aos insumos glosados, a Recorrente aduz que *"apresentou as Fichas Técnicas dos insumos cujo crédito foi glosado, as quais compreendem descritivo técnico acerca da efetiva utilização de cada insumo no processo produtivo"*, concluindo que a Fiscalização não refutou a aplicação de tais materiais no seu processo produtivo, devendo, portanto, ser acatado o crédito correspondente.

Intimada, a PGFN apresentou manifestação defendendo o lançamento fiscal. Quanto às saídas realizadas com suspensão para estabelecimentos da mesma empresa, defende a impossibilidade de tal procedimento no âmbito do REFRI. Quanto aos insumos glosados, pugna pela manutenção da glosa, uma vez *"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"*, nos termos do Parecer Normativo nº 65/79 e Pareceres COSIT nº 214/95 e nº 170/96.

Os autos, então, retornaram para julgamento, quando se deliberou pela nova conversão do feito em diligência, nos termos da Resolução nº 3201-001.389, de 30 de agosto de 2018:

Por todo o exposto, entendo que, em face das alegações apresentadas pela Contribuinte e do resultado obtido em diligência fiscal, ainda remanescem aspectos a serem melhor elucidados, como forma de garantir o adequado julgamento do feito.

Logo, proponho a realização de nova diligência fiscal, para que, desta feita, se manifeste a Autoridade Preparadora acerca de todos os aspectos objetivamente demonstrados no Laudo KPMG, observando:

Quanto às glosas, deve a Fiscalização se manifestar quanto:

- (i) os erros de digitação apontados no Laudo KPMG (variação de R\$47.532,95);
- (ii) as glosas de itens relativos a "entrada por devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros" e "entrada de bonificação, doação ou brinde" (no montante de R\$96.264,44) e
- (iii) a nota fiscal glosada que não teria sido escriturada no livro de entrada (diferença de IPI no valor de R\$337,32).

Já no que se refere aos estornos de débitos realizados, a Fiscalização deverá:

- (iv) esclarecer qual o critério utilizado na vinculação entre entrada e saída para fins de estorno de débitos (mês a mês, ano a ano, ou qualquer outro);
- (v) se manifestar acerca do critério utilizado no Laudo KPMG considerando o giro de estoque de 87 dias (se entende válido ou não e, eventualmente, questionar ou validar o cálculo apresentado)

Pede-se, ainda, que considere os questionamentos apresentados por esta Relatora no curso da presente Resolução, para fins de elaboração da manifestação fiscal.

Após, conceda-se prazo de 30 (trinta) dias para manifestação da Contribuinte.

Posteriormente, conceda também o prazo de 30 (trinta) dias para a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Concluído, retornem-se os autos para julgamento.

Em resposta à solicitação, a Fiscalização elaborou Manifestação esclarecendo cada um dos pontos suscitados:

- (i) que inexistem erros de digitação, mas sim, erros de premissa no Laudo KPMG;
- (ii) que ficam ratificados os valores relativos às glosas de itens relativos a "entrada por devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros" e "entrada de bonificação, doação ou brinde" (no montante de R\$96.264,44), apresentando os esclarecimentos solicitados por esta Relatora, contudo, efetuando ajuste / retificação na planilha de Reconstituição da Escrita, reduzindo, no mês de dezembro de 2012, em favor da Recorrente, o valor de R\$25.636,32;
- (iii) que efetuou o ajuste da nota fiscal glosada que não teria sido escriturada no livro de entrada (diferença de IPI no valor de R\$337,32).
- (iv) prestou esclarecimentos quanto ao critério utilizado na vinculação entre entrada e saída para fins de estorno de débitos, que teria sido realizado mês a mês;
- (v) manifestou-se acerca do critério utilizado no Laudo KPMG considerando o giro de estoque de 87 dias, entendendo que este difere do critério legal a ser adotado (mensal)

Houve manifestação por parte da PGFN e do Recorrente, que serão abordados no corpo do voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento. Para melhor exame da controvérsia, passa-se a analisar cada um dos tópicos recursais.

1. Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos a produtos intermediários

Nesse item trata-se de glosas realizadas sobre a aquisição de produtos que, no entendimento da Fiscalização, não se enquadram como matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário e, portanto, não poderiam gerar crédito de IPI.

A infração foi descrita como “II.1 - CRÉDITOS INDEVIDOS – BEBIDAS - CRÉDITOS INDEVIDOS – CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO- MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO” e as glosas foram relacionados na planilha “CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO - MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO”, juntada às fls. 397/420.

Em sede de Impugnação, a Contribuinte defende que tratam-se de itens efetivamente consumidos no seu processo de industrialização e, portanto, pede o reconhecimento do direito ao seu creditamento. Apresenta Laudo Técnico que demonstraria a inserção e imprescindibilidade dos itens aos seus processos, ainda que sem contato físico direto com os produtos em fabricação.

A DRJ manteve o entendimento fiscal no sentido de que para se considerar tais insumos como produto intermediário, há necessidade de *“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.”*

O Recurso Voluntário reitera os mesmos argumentos de defesa da Impugnação. 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;

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”.*”

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 direto com o bem em produção.

Desse modo, a questão foi objeto de diligência solicitada por esta Turma, onde restou esclarecido, inicialmente, os itens objeto de controvérsia:

CodProduto	Produto
52435733	CONEXAO
70393622	DIVOSHEEN BRUSPRAY ACIDO LIQUIDO BOMBONA
70425907	DETERGENTE LIMPEZA KG QUIMISTROL SU 1
71025857	ADITIVO P. SODA CAUSTICA DIVO 660 DIVO
71026111	ADITIVO STEAMATE NA 0560 STEAMATE NA
71027069	DETERGENTE ACIDO TASKI CLONET TASKI CLO
71027127	SANITIZANTE ACIDO DIVOSAN FORTE DIVOSAN
71028158	LUBRIFIC ESTEIRA DICOLUBE 300 DICOLUBE
71040187	OLEO PARA MONTAGENS SPRAY PARALIQ 91
71040278	S OLEO OPTIMOL OBEEN FD3 400ML 60000005
71044494	DETERGENTE ESPUMA ALCALINA DIVERFOAM CA
71045772	DETERGENTE GEL ACIDO ACIGEL ACIGEL UNIL
71045921	DETERGENTE ESPUMA ALCALINA DIVERFOAM CA
71058536	DETERGENTE PARA LIMPEZA DE MAO SUMA SEPT
71062371	DETERGENTE ALCALINO CLORADO DIVOSAN TC86
71075746	DETERGENTE TASKI COMBI PROF TASKI COM
71103332	DETERGENTE DIVOSAN DIVOQUAT FORTE L
71136712	ADITIVO PARA ACIDO E SOLDA KOMPLEE KOMP
71634583	LUBRIFIC ESTEIRA DRY TECH DRY TECH DIV
71944834	ELEMENTO FILTRANTE DCCSY 4 CUNO LATIN
72123065	ADITIVO PARA ACIDO E SOLDA KOMPLEE KOMP
72123081	ADITIVO PRE ENXAGUE LAVADORA DE GARRAFAS
999999999	pochetes marca pepsi

Quanto à controvérsia, o Relatório Fiscal pontua

Analisando as citadas fichas técnicas apresentadas, fls. 34362/34446, observamos que não houve manifestação acerca dos produtos “conexão” e “pochetes marca Pepsi”, donde se depreende que a recorrente não vislumbrou, quanto a esses, qualquer argumento capaz de defender o imaginário crédito de IPI.

Quanto aos demais produtos, cujos créditos foram glosados, cuidam-se de lubrificantes, detergentes e desinfetantes. Em relação a esses, ratificamos todos os argumentos da Receita Federal, reproduzidos no relatório fiscal do auto de infração, acatados pela Delegacia de Julgamento quando do julgamento primário, e aquiescidos reiteradamente pelo CARF, a exemplo dos Acórdãos 201-80.925 e 203-11.155, abaixo apresentados, respectivamente.

Portanto, quanto aos produtos "conexão" e "pochetes marca Pepsi", não houve manifestação da Recorrente. Desse modo, nada há a prover quanto às glosas respectivas.

Os demais produtos foram identificados como lubrificantes, detergentes e desinfetantes que, ainda que utilizados no processo produtivo, para a limpeza do maquinário e vasilhames onde são acondicionadas as bebidas comercializadas, não possuem contato direto com o produto fabricado, conforme esclarecimentos prestados pela própria Recorrente em sua manifestação à diligência.

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).

Com efeito, a discussão em comento perdurou por vários anos, inclusive com vários acórdãos deste CARF entendendo que se o desgaste do produto ocorre em razão do seu emprego no processo produtivo, não é necessário o contato físico com o produto final. Isso porque a expressão utilizada pelo legislador "*consumidos no processo de industrialização*" não admite a interpretação utilizada pela Receita Federal ao exigir o contato físico com o produto industrializado.

Não obstante a relevância de tais argumentos, não se pode olvidar a existência de julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Representativo de controvérsia, portanto, de aplicação obrigatória por este colegiado, que assim concluiu:

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.

(REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)

Embora a ementa supra não aborde expressamente a questão do contato físico com o produto em fabricação, o exame do acórdão recorrido demonstra ter sido esta a realidade fática examinada.

Do Relatório:

Noticiam os autos que METALÚRGICA RIOSULENSE S/A, "fabricante de peças e acessórios para o sistema motor", ajuizou ação ordinária, em 12.11.2004, contra a UNIÃO, objetivando o reconhecimento, nos cinco anos que antecedem o ajuizamento da ação, do direito aos créditos do IPI decorrentes da aquisição de **materiais intermediários (que se desgastam durante o processo produtivo sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas)**. Na inicial, alegou que "dentre os vários materiais utilizados no processo produtivo, a Autora vale-se de produtos intermediários tais como anéis de retenção, rolos de esfera, rotores, selos mecânicos, brocas, hastes, cilindros, ogivas, palhetas, e outros que se desgastam no processo produtivo, todavia, sem integrarem-se física ou quimicamente ao novo produto". **De acordo com a autora, "produto secundário (ou intermediário) é todo elemento utilizado no processo produtivo que não se integra física ou quimicamente ao novo produto, mas que nele está inserido"**, não se podendo impor restrições ao creditamento do IPI.

Do voto condutor:

O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

A decisão referida vem sendo aplicada pelo STJ monocraticamente em processos com o mesmo objeto da presente lide administrativa:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.689.687 - CE (2017/0190860-4)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRENTE : NORSA REFRIGERANTES LTDA

ADVOGADO : IVO DE OLIVEIRA LIMA E OUTRO(S) - PE025263

RECORRIDO : OS MESMOS

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO DE MATERIAL. CONCLUSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE ACORDO COM PRECEDENTE REPETITIVO DO STJ. RESP 1.075.508/SC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 568/STJ.

RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto por NORSA REFRIGERANTES LTDA com fundamento no artigo 105, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo TRF5, assim ementado (fl. 649/650):

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. **CREDITAMENTO INDEVIDO DE MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO. LEGALIDADE DA GLOSA.** REDUÇÃO DA ALÍQUOTA RELATIVA AOS REFRIGERANTES E REFRESCOS QUE CONTINHAM SUCO DE FRUTA OU EXTRATO DE SEMENTES DE GUARANÁ . DESNECESSIDADE DE ATO DA RECEITA FEDERAL APÓS O RIPI/2010. NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

1. Apelação interposta pela Pessoa Jurídica de Direito Privado em face de sentença que julgou improcedente a Ação Anulatória ajuizada com o fito de anular o Auto de Infração apontado nos autos.

2. O Auto de Infração que se pretende anular diz respeito à cobrança de IPI e multa isolada no período de outubro a dezembro de 2010, lavrado sob o fundamento de creditamento indevido do IPI pago a título de aquisições de insumos (material de higienização) e de recolhimento a menor em relação às operações nas quais aplicou redução de 50% da alíquota, considerada indevida.

3. Os materiais utilizados na higienização da área de produção (lubrificantes de esteiras à base de sabão, sabonete líquido para assepsia das mãos, detergente desengordurante de alta espuma, gel alcoólico para mãos e detergente desincrustante alcalino para limpeza de equipamentos e superfícies em geral) não se enquadram no conceito de produto intermediário, uma vez que não sofrem ou provocam qualquer ação direta, mediante contato físico, com o produto industrializado.

4. Por ocasião do julgamento do REsp 1075508/SC (publicado em DJe 13/10/2009), em seara de Recurso Repetitivo, a despeito de o caso não versar sobre questão idêntica, o STJ assentou o entendimento que "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 do artigo 164, I, do ratio essendi Decreto 4.544/2002".

5. Pode-se concluir que os produtos intermediários que geram direito a crédito são aqueles que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada, situação na qual não se enquadram os produtos de higienização. Precedente do STJ: REsp 1263722/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 02/05/2012.

6. Regulamento de IPI/98 (Decreto nº 2.637/1998): "Art. 57. Haverá redução: I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela Secretaria da Receita Federal, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício".

7. Dispositivo legal que não foi reproduzido na RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

Embargos de declaração rejeitados.

O recorrente alega ofensa ao(s) artigo 25 da Lei 4.502/1964, sob os seguintes argumentos, sem síntese conclusiva: (...) resta clara a necessidade de reforma do Acórdão recorrido, tendo em vista a clara ofensa à não-cumulatividade do IPI, consagrada no art. 25 da Lei 4.502/64 e art. 163 do Decreto nº. 4.544/02, sendo, desta forma, patente a ilegalidade da negativa do direito ao crédito do IPI da Recorrente na aquisição de produtos de higienização de máquinas e equipamentos, mesmo sendo demonstrado que se tratam de insumos utilizados no processo produtivo. Sendo assim, a utilização do crédito não se trata de mera faculdade, mas de dever decorrente do conteúdo mínimo da não-cumulatividade estabelecida constitucionalmente (fl. 673).

Com contrarrazões.

Juízo positivo de admissibilidade às fls. 743.

É o relatório. Passo a decidir.

Inicialmente, registra-se que "[a]os recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo n. 2, aprovado pelo Plenário do Superior Tribunal de Justiça em 9/3/2016)".

Na origem, confirmando a sentença de primeiro grau, **o Tribunal concluiu que produtos de higienização de máquinas e equipamentos não geram direito ao creditamento do IPI. Nesse sentido, foi aplicado o entendimento de que produtos intermediários que geram direito a crédito são aqueles incorporados ou consumidos direta e integralmente no processo produtivo, o que não é o caso dos produtos sob análise. Transcrevo o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido (fl.646, com grifos):**

Sobre o creditamento do IPI pago na aquisição de material utilizado na higienização da área de produção (lubrificantes de esteiras à base de sabão, sabonete líquido para assepsia das mãos, detergente desengordurante de alta espuma, gel alcoólico para mãos e detergente desincrustante alcalino para limpeza de equipamentos e superfícies em geral), pactuo do entendimento do douto juiz "a quo" no sentido de que tais produtos não se enquadram no conceito de produto intermediário, uma vez que não sofrem ou provocam qualquer ação direta, mediante contato físico, com o produto industrializado.

Sobre a questão do contato físico, para a provocação (ou sofrimento) de ação direta com o produto industrializado, as conclusões das instâncias ordinárias estão em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, **em sede de recurso especial repetitivo, na sistemática do art. 543-C, do CPC/1973, (REsp nº 1.075.508/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 13.10.2009): "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".

Incidência da Súmula nº 568 do STJ.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 24 de abril de 2018.

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES Relator

(Ministro BENEDITO GONÇALVES, 25/04/2018)

Assim, por disposição do art. 62 do Regimento Interno deste CARF, mediante aplicação do que restou decidido pelo STJ, deve ser negado provimento ao recurso nesse aspecto.

2. Ilegitimidade da exigência do IPI sobre os produtos saídos do estabelecimento sem destaque do IPI (vendas e bonificações)

Este tópico recursal trata das glosas realizadas a título de *"II.4 - SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS REVENDIDOS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL"*, brevemente fundamentada no Relatório Fiscal:

A AmBev Cabo vendeu insumos adquiridos de terceiros (CFOP 5102 e 6102) sem destaque do imposto, bem como deu saída de insumos, também sem destaque do imposto, a título de "remessa em bonificação" (CFOP 5910), a exemplo de Filme Stretch e Filme contrátil.

Esclareça-se, novamente, que nesta operação de mera compra e venda de insumos (CFOP 5102 e 6102), a AmBev Cabo 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 5910), estas são tributadas normalmente pelo IPI, cujo fato gerador é a saída das mercadorias.

Isto posto, calculamos os débitos do IPI que deixaram de ser destacados, conforme demonstrado na planilha "IPI NÃO LANÇADO - VENDA, REMESSA EM BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO OU BRINDE DE INSUMOS", em anexo, a qual relaciona todas as notas fiscais objeto da infração.

A Recorrente defende que se trata de saídas equiparadas aos *"descontos incondicionais"* e que, portanto, deve-se aplicar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Recurso com Repercussão Geral:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE.

Viola o artigo 146, inciso III, alínea "a", da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea "a" do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

(RE 567935, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 03-11-2014 PUBLIC 04-11-2014)

O Acórdão proferido pela DRJ nega a aplicação da referida decisão ao argumento de que “a decisão nos autos do RE 567.935 foi tomada pelo pleno do STF em âmbito de controle de constitucionalidade em via incidental. E, como é normal nesse tipo de controle de constitucionalidade, a decisão do STF se aplica inter partes, até que o Senado Federal edite Resolução por intermédio da qual a norma declarada inconstitucional terá sua execução suspensa”.

Também aduz que

Além disso, não é demais argumentar que a Impugnante não logra demonstrar que as operações de que se trata são, realmente, descontos incondicionais.

Para ser assim, seria necessário demonstrar (e não apenas alegar) que houve diminuição no preço do produto ou entrega de quantidade maior do que a estipulada, sendo certo que tais ajustes deveriam constar da Nota Fiscal de venda, sem depender de evento posterior à emissão desse documento. (...)

(...)

Nada disso está provado nos autos do processo e, assim, somente se pode considerar ter agido com acerto a Fiscalização, ao concluir ter ocorrido o fato gerador do IPI (saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado, a qualquer título). Como se sabe, mesmo as saídas ocorridas a título gratuito deverão compor a base de cálculo do imposto. Esses são os casos da doação, inclusive no caso de brindes. E, como relacionado na autuação, o CFOP utilizado foi aquele específico de doação ou brinde (CFOP 5.910).

Logo, são dois aspectos a serem examinados. O primeiro deles, exclusivamente de direito, que diz respeito ao alcance da decisão proferida pelo STF, em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE 567.935.

É absolutamente equivocado o entendimento externado pela DRJ. A decisão proferida em sede de Repercussão Geral tem efeitos *erga omnes* e obriga não apenas este CARF (art. 62 do RICARF), mas a própria Administração Pública, que não pode se furtar à sua aplicação.

Superado tal aspecto, há que se examinar se as saídas realizadas pela Recorrente, de fato, se enquadram no conceito de remessa em bonificação.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente aduz que é fato incontroverso nos autos que as mercadorias em questão foram saídas a título de bonificação, que a Fiscalização em momento algum questionou o CFOP utilizado pelo contribuinte.

Com efeito, entendo assistir razão ao contribuinte. O Relatório Fiscal jamais questionou o fato de que a Recorrente deu saída de mercadorias “a título de “remessa em bonificação” (CFOP 5910), a exemplo de Filme Stretch e Filme contráctil”.

O único fundamento do lançamento é o entendimento de que “quanto às saídas em bonificação (CFOP 5910), estas são tributadas normalmente pelo IPI, cujo fato gerador é a saída das mercadorias”.

Vale destacar que se trata de auto de infração, em sede do qual a Fiscalização efetuiu o lançamento do IPI não apurado pelo contribuinte. Desse modo, o ônus da prova recai sobre a Fiscalização, quando discordar do lançamento contábil utilizado pelo contribuinte.

Na hipótese, como visto, a Fiscalização jamais questionou a escrituração utilizada pelo Contribuinte a título de “remessa em bonificação” (CFOP 5910). Desse modo, tal fato torna-se incontroverso, cabendo ao julgador, apenas, aplicar o direito à espécie, sendo inviável,

como pretende a DRJ, inovar na fundamentação do lançamento nesse aspecto, sob pena de violação aos arts. 146 e 149 do CTN.

Já no que se refere às saídas com CFOP 5102 e 6102, relativos à mera revenda de insumos adquiridos de terceiros (sem industrialização), a DRJ afirma que a Recorrente não impugnou a matéria, tendo, portanto, ocorrido a preclusão.

Em sede de Recurso Voluntário a Recorrente aduz que houve erro da Fiscalização ao utilizar a alíquota de 5% sobre tais saídas, quando o correto seria 0%.

De fato, correta está a DRJ. Tal aspecto, por não ter sido suscitado em sede de Impugnação, não poder ser examinado nesta instância, em face do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Nada obstante, em se tratando de alegação de erro de fato, a contribuinte poderá suscitar sua correção quando da liquidação da decisão final transitada em julgado, uma vez que é dever da Autoridade Administrativa rever, de ofício, possíveis erros de fato incorridos no lançamento tributário.

Pelo exposto, voto por dar provimento nesse ponto do Recurso, apenas para afastar a tributação do IPI sobre as saídas realizadas à título de “remessa em bonificação” (CFOP 5910).

3. Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei nº 10.833/03 – o imposto foi recolhido no momento de suas saídas a terceiros

O presente feito difere-se de outros tantos já apreciados por esta Turma Julgadora no que se refere ao REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, conforme arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/03.

Na hipótese dos autos, não há qualquer discussão acerca da tributação de produtos eventualmente industrializados pelo estabelecimento Recorrente.

Trata-se, em fato, de estabelecimento que deu entrada a mercadorias recebidas de outros estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte, com a suspensão do IPI, considerada indevida pela Fiscalização. Uma vez que a Fiscalização considera a suspensão aplicada no estabelecimento remetente indevida, efetuou a glosa de todos os créditos vinculados a entradas de mercadorias com suspensão do IPI.

A Recorrente não traz qualquer discussão de direito acerca da possibilidade de se valer ou não desta suspensão. Não há qualquer controvérsia de direito nesse aspecto.

A discussão ora examinada é bastante simples. Como a Fiscalização glosou todas as entradas com suspensão, para evitar a tributação indevida na saída, teria promovido também o estorno dos débitos correspondentes. Contudo, questiona o contribuinte exatamente esta operação de estorno dos débitos, que teria sido realizada a menor pela Fiscalização.

Esta questão, como visto, eminentemente fática, foi objeto de 2 (duas) diligências realizadas a pedido desta Turma Julgadora.

Nesta oportunidade, deixo de me referir aos termos da extensa Resolução Resolução nº 3201-001.389, uma vez que se trata de documentos já formalizado e acostado aos autos. Passo diretamente ao exame do Termo de Informação Fiscal apresentado às fls. 34.882 e seguintes, que se manifestou acerca de cada um dos questionamentos apresentados.

(i) os erros de digitação apontados no Laudo KPMG (variação de R\$47.532,95);

A Recorrente alegava existir uma divergência de valores relativamente às glosas realizadas que imputou a possível erro de digitação.

A Fiscalização esclarece que não se trata de erro de digitação, mas que *“corresponde exatamente ao estorno dos créditos de IPI decorrentes das devoluções das mercadorias com CFOP 1411 e 2411, que foram, concomitantemente: a) adquiridas para comércio, b) tributadas no fornecedor e, c) cujos débitos, destacados quando de sua venda pela ora recorrente, foram estornados pela fiscalização”*.

Em réplica, a Contribuinte alega que não houve indicação, no Auto de Infração, acerca de tais glosas. Aduz que de acordo com a autuação, apenas as operações de transferências entre estabelecimentos é que seriam objeto do trabalho fiscal, e não saídas a outros títulos, como é o caso destas mercadorias com CFOP 1411 e 2411.

Discordo, todavia, do posicionamento do contribuinte. É que estas glosas decorrem da própria lógica do trabalho fiscal realizado.

A Fiscalização entendeu que quem faria jus ao crédito relativo a estas mercadorias devolvidas seria o estabelecimento industrial que efetuou a remessa indevida com suspensão para o estabelecimento autuado. Por esta razão efetuou, corretamente, o estorno deste crédito decorrente da devolução de mercadorias.

Em termos práticos, a Recorrente se apropriou de crédito quando do recebimento da mercadoria com a suspensão indevida do IPI. Este crédito foi glosado e, em contrapartida, foi também estornado o débito gerado na saída para terceiros. Ou seja, há uma anulação de efeitos entre crédito e débito.

No momento em que essa mercadoria retorna ao estabelecimento do Recorrente, não há falar na possibilidade deste se apropriar do crédito correspondente, sob pena de lhe atribuir um crédito fictício. Se quem deve tributar a saída desta mercadoria é o primeiro estabelecimento industrial, apenas ele pode fazer jus ao estorno decorrente da devolução.

A questão aqui é que, ainda que o crédito da devolução das mercadorias tenha sido indevido, estas mesmas mercadorias, quando revendidas, em tese, foram submetidas à tributação. Logo, nesse momento, haveria, sim, uma glosa de crédito sem o correspondente estorno do débito gerado.

Ocorre que, pelo trabalho fiscal, percebe-se que toda e qualquer saída relativa às mercadorias submetidas ao REFRI tiveram seus débitos estornados, independentemente de sua entrada ter ocorrido por transferência com suspensão ou “reentrada” por devolução. A mercadoria devolvida e revendida não está sujeita à CFOP próprio. Tanto a mercadoria recebida quando a revendida após devolução, saem com o mesmo CFOP de venda. Não há qualquer comprovação, por parte do contribuinte, que estas mercadorias revendidas não tiveram o débito respectivo estornado quando efetivamente revendidas.

Logo, não há reparo ao trabalho fiscal a ser feito nesse ponto.

(ii) as glosas de itens relativos a "entrada por devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros" e "entrada de bonificação, doação ou brinde" (no montante de R\$96.264,44) e

(ii) Que foram autuados (glosados) itens relativos a "entrada por devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros" e "entrada de bonificação, doação ou brinde", no montante de R\$96.264,44, que não deveriam ser glosados:

Período	CFOP	Valor IPI (R\$)	Quantidade
2011	2.202	1.494,07	2.184
2012	1.201	2.136,36	1.900
2012	1.202	64.089,80	57.000
2012	2.201	23.499,96	20.900
2012	2.202	4.272,72	3.800
2013	1.910	771,53	457
(=) Total		96.264,44	86.241

Inicialmente há que se pontuar que a Fiscalização, quando da realização da diligência, identificou a ocorrência de erro no trabalho inicial e efetuou o ajuste do montante de R\$25.636,32.

Relativamente à "entrada por devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros", aplica-se o mesmo raciocínio já exposto no tópico anterior.

Quanto às "entrada de bonificação, doação ou brinde", no valor de R\$771,53 não há impugnação específica pelo contribuinte, justamente em razão do seu ínfimo valor.

Também não há reparo ao trabalho fiscal a ser feito nesse ponto.

(iii) a nota fiscal glosada que não teria sido escriturada no livro de entrada (diferença de IPI no valor de R\$337,32).

A Fiscalização deu razão ao contribuinte a ajustou a escrita fiscal de modo a escriturar a nota fiscal e reduzir a glosa lançada no mês. Logo, não há mais litígio.

(iv) esclarecer qual o critério utilizado na vinculação entre entrada e saída para fins de estorno de débitos (mês a mês, ano a ano, ou qualquer outro);

(v) se manifestar acerca do critério utilizado no Laudo KPMG considerando o giro de estoque de 87 dias (se entende válido ou não e, eventualmente, questionar ou validar o cálculo apresentado)

Ultrapassadas as questões relativas aos cálculos realizados, passa-se a discutir dois aspectos relacionados ao giro de estoque da Recorrente e seu impacto no cálculo de ajuste realizado pela Fiscalização.

Como já dito, o trabalho fiscal baseou-se tanto na glosa de créditos indevidos, como no estorno dos débitos gerados por estas mesmas mercadorias.

Rememorando, o trabalho fiscal foi feito da seguinte forma:

Para os "**produtos adquiridos de terceiros que não são industrializados pelo contribuinte**", a Fiscalização, além de glosar os créditos na entrada, também estornou o débito correspondente na saída desses itens.

Para os "**produtos adquiridos de terceiros que também são industrializados pelo contribuinte**", como não seria possível distinguir quais produtos foram fabricados pelo próprio estabelecimento e quais a Fiscalização efetuou a comparação entre os valores dos créditos e débitos correspondentes e precisou utilizar duas sistemáticas.

Nos anos de 2010 a 2012, na comparação, os débitos eram superiores aos créditos. Assim, os débitos foram estornados em valor igual aos créditos.

Já no ano de 2013, os débitos eram inferiores aos créditos apropriados. Os estornos dos débitos foram então limitados às saídas dos produtos com mesmo código de identificação dos produtos cujo crédito fora glosado, mas limitados às quantidades que efetivamente deram saída. Ou seja, se houve crédito de 100 e débito de 80, o estorno foi limitado a 80, ainda que o crédito glosado tenha sido de 100.

A questão que se coloca é que, muito embora seja lógico o raciocínio segundo o qual a glosa de créditos com o estorno dos débitos relativos às mesmas mercadorias deveria ter resultado nulo, não foi o que se verificou na hipótese dos autos. A reescrita apresentou saldo de débito a pagar.

Ultrapassados todos os ajustes de cálculo verificados nos itens anteriores, conclui-se que a justificativa para a diferença encontrada decorre do critério aplicado quanto ao giro de estoque do contribuinte.

Como esclarecido pela segunda diligência realizada, a Fiscalização efetuou a recomposição da escrita fiscal do contribuinte mês a mês. Ou seja, as glosas de um mês se anulam com os estornos do próprio mês.

O Laudo KPMG, contudo, fez tal encontro considerando o prazo médio de permanência de estoque dos produtos que circularam pelo estabelecimento autuado, que seria de 87 dias, sendo este o prazo considerado como "*giro de estoque dos produtos autuados*".

Não obstante a relevância jurídica de tal argumentação, é importante trazer a seguinte informação constante da manifestação KPMG apresentada após a segunda diligência realizada:

Como conclusão desta análise, constatou-se que 99,56% das saídas foram tributadas, ou seja, os produtos que geraram crédito ao estabelecimento e foram glosados pela Autoridade Fiscal, foram tributados no próprio estabelecimento quando de sua saída subsequente. Tal percentual aplicado ao total de crédito glosado relativo ao regime especial (R\$5.003.998,35 após desconsiderar os montantes abordados nos itens 2.1, 2.2 e 2.3), foi de R\$4.982.066,00.

Importante ressaltar que o valor de R\$4.982.066,00 correspondente ao débito "indevido" dos produtos enquadrados no regime especial, em sua totalidade, ficou muito próximo ao valor apurado pelos Auditores-Fiscais no montante de R\$4.954.522,04 (Anexo II). **Aparente tal diferença (R\$27.543,96) entre os cálculos ocorreu apenas em razão da desconsideração do giro do estoque pelos Auditores, cujo estende o período das saídas analisadas por esta consultoria.**

Veja-se na parte destacada que a contribuinte aduz que, ultrapassados os ajustes já abordados de forma individualizada, resta uma diferença de R\$27.543,96, que, “*aparentemente*” ocorreu “*apenas em razão da desconsideração do giro do estoque pelos Auditores*”.

Ocorre que, como dito acima, quando da análise dos lançamentos relativos ao estorno de créditos de mercadorias recebidas em devolução, foi efetuado “*ajuste do montante de R\$25.636,32*”.

Logo, entendo que a suposta diferença nos cálculos finais decorrente do giro de estoque se refere, em verdade, do próprio ajuste de cálculo já realizado pela Fiscalização.

Assim, entendo ter ocorrido verdadeira perda de objeto da questão de direito ora debatida: qual critério a ser utilizado na apuração do IPI, se mês a mês, ou se considerando o giro de estoque. Observo que na hipótese concreta dos autos, mostrou-se irrelevante tal diferenciação.

Por todo o exposto, no que se refere à apuração da escrita fiscal do contribuinte, relativamente às entradas e saídas de mercadorias sujeitas ao REFRI, acato integralmente o TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 34.882).

4. Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos às mercadorias isentas oriundas da ZFM

Nesse tópico a Recorrente questiona a glosa de créditos decorrentes da aquisição de bens oriundos da Zona Franca de Manaus, quais sejam concentrados para a fabricação de refrigerantes e materiais de embalagem.

A Fiscalização esclareceu que relativamente a tais aquisições, que existem 2 tipos de benefícios:

- inciso II do art. 81 do RIPI/2010 (projetos aprovados pela SUFRAMA se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais), que não dá direito ao crédito na aquisição
- inciso III do art. 95 do RIPI/2010 (projetos aprovados pela SUFRAMA elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional - Amazônia Ocidental), que dá direito ao crédito na aquisição.

As aquisições glosadas foram:

- rolhas plásticas: não foi concedido por ser benefício do inciso II do art. 81 do RIPI/2010
- concentrados: não foi concedido por entender que os produtos não se sujeitam ao benefício da Amazônia ocidental (AROSUCO teria informado que não contém insumo da Amazônia ocidental e, PEPSICOLA, o açúcar utilizado é do mato grosso). Assim, tais mercadoria apenas fariam jus ao benefício do inciso II do art. 81 do RIPI/2010 e não o inciso III do art. 95 do RIPI/2010, portanto, sem direito a crédito

A Recorrente traz extensa argumentação acerca do seu direito ao crédito sobre tais aquisições.

Contudo, a matéria foi recentemente solucionada pelo STF em sede de Repercussão Geral, com acórdão já publicado (20/09/2019):

IPI. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS ADQUIRIDOS SOB O REGIME DE ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CF/88, ART.43, 1º, II, E 2º, III;153, 3º, II.

A partir de hermenêutica constitucional sistemática de múltiplos níveis normativos depreende-se que a Zona Franca de Manaus constitui importante região socioeconômica que, por motivos extrafiscais, excepciona a técnica da não-cumulatividade. É devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade.

(RE 596614, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019)

No mais, valho-me dos fundamentos utilizados pelo Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade no acórdão de nº 3201-005.426

O mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.

Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, tem-se o seguinte precedente:

"TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

(TRF2ª Região Apelação nº 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)

Importante, aqui se referir a julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme ementa a seguir consignada:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI.

CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CF/88, ART153, PAR3, INC1 E ART155, PAR2, INC1 e INC2)."

(TRF4, AMS 95.04.373844, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)

Tal processo foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal STF, através do RE nº 212.4842/ RS.

Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II)

quando o contribuinte do IPI creditase do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido." (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27111998 PPDF

00022 EMENT VOL0193304 PP00725 RTJ VOL0016702 PP00698)

Sirvome da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo nº 11070.722571/201403:

"Mostrase importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n.

212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, "compensandose o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", somente diz respeito aos valores efetivamente "cobrados" para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva.

Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes.

Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto:

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito

pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998, ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil).

Assim, o item II do auto de infração, o qual se embasa justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, deve ser cancelado."

Importante transcrever excerto do voto do Juiz Convocado Roberto Jeuken proferido no processo nº 1999.61.00.0144900 (julgado em 02/08/2006 TRF 3ª Região):

"Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, namedida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminente Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.

Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da nãoacumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso 111 do art. 3º, de nossa lei fundamental."

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

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

Sobre a nãoacumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição.

Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o IPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídicotributária ferrou o imposto com a marca da nãoacumulatividade, que se erige, em nosso Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (Questões, Revista de Direito Tributário 64, pág 168).

É de se consignar decisão monocrática prolatada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no RE nº 504.423:

"1. Tratase de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art.

102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE nº 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.

IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art.

153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI creditase do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE nº 350.446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI.

CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não cumulatividade.

A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido."

(No mesmo sentido: RE nº 293.511/AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO),

e nº 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º A, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se.

Int..

Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504.423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe115 DIVULG 02102007 PUBLIC 03102007 DJ 03/10/2007 PP00069)

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE nº 566.819, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresso consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, *verbis*:

"IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA.

No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus.

Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra

Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe205 DIVULG 15102013 PUBLIC 16102013)

Do voto condutor consta:

"É estreme de dúvidas que o Tribunal ressalvou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei nº 9.779/99 –artigo 11 –,quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber."

Voto vencido proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no processo nº 16045.720010/201573 (acórdão nº 9303008.368, sessão de 21/03/2019) explana bem a questão:

"Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.

Isso foi expressamente reconhecido em obter dictum do julgamento do RE n.º 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagravamento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto n.º 288/67.

Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão n.º 9303004.205.

Eis seu voto:

[...]A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL nº 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

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

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

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o DecretoLei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeuse por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus,

das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pautase na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, in verbis:

1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do DecretoLei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do DecretoLei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

(Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em:

http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona

Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do DecretoLei nº 288/67; no art.

1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da

seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital.

Demonstrase ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI.

ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI creditase do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal

Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotouse técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evitase, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deuse a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 e

colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional?

Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterouse unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuou a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deuse a transformação da regra em exceção, como disse:

a isenção ou a não incidência não implicará crédito e estou modificando a ordem das expressões "não implicará" é a regra " crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Ora, isentase de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistia a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

[...]... por isso, deuse a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo

isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário.

Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário nº 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, está-se diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumpra-se observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

[...]"

Prossegue em seu voto a Conselheira indicando precedentes do CARF sobre o tema:

"Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS –Conforme decisão do STF– RE nº. 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI creditase do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

(Acórdão CSRF/0201.212. Processo nº.

10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534).

Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida:

Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002);

IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário nº 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto nº 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III)

RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de ofício,' prevista no inc. II do art. 364 do RPII182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art.

45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo nº 10875.000380/9671, Acórdão nº 20211.328, 2ª Câmara, Sessão de 07/07/1999).

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97."

Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE nº 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmouse a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixouse a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matériaprima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux.

Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

A Ata de Julgamento nº 13 foi publicada no DJE nº 98, divulgado em 10/05/2019.

"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matériaprima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art.

40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.

Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.

O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a

realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas

cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).

A despeito da ressignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.

Cumpra assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art.

150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em

assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica.

Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...) "Em processos envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, tive a oportunidade de externar minha posição de que um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

Muito embora no caso em apreço, em razão da contemporaneidade do decidido pelo STF, não se tenha notícia de decisões em sintonia com o deliberado pela Corte Suprema, entendo que é de se aplicar o entendimento lá firmado.

Sobre a aplicação do decidido, consigno:

"DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO.

LEGITIMIDADE. POLO PASSIVO. ASSISTÊNCIA À SAÚDE.

REPERCUSSÃO GERAL. INSURGÊNCIA VEICULADA CONTRA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. **1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.**

Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento."

(ARE 930647 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe066 DIVULG 08042016 PUBLIC 11042016)

(nosso destaque)

Sobre a inteira e imediata aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, o Superior Tribunal de Justiça STJ assim decidiu:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO.

EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO

STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma.

Precedentes: RE 1.006.958 AgREDED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RSAgR, Rel Min.

LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.

3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido." (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 27/02/2018) (nosso destaque)

Do voto, destaco:

"3. No mais, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a existência de precedente sob o regime de repercussão geral firmado pelo Plenário daquela Corte autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma (RE 1.006.958 AgREDED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RSAgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.)"

Ainda:

"AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL INEXISTENTE.

TEMA 660/STF.

1. A Fazenda Pública manejou recurso extraordinário suscitando que "o acórdão que rejeitou os embargos violou os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal)".

2. E neste contexto, limitandose o extraordinário a suscitar afronta aos referidos incisos e princípios, legítima a incidência à espécie do entendimento do STF firmado no Tema 660, que expressamente consigna que os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa não apresentam repercussão geral. ARE 748.371 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 6/6/2013, publicado em 1º/8/2013.

3. "A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (RE 1.006.958 AgREDED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/8/2017, processo eletrônico DJe210, divulgado em 15/9/2017, publicado em 18/9/2017.).

4. Já tendo o STF consignado, no Tema 69/STF, que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", não subsiste a alegada prematuridade em razão de eventual possibilidade de modulação de efeitos.

Agravo interno improvido." (AgInt no RE nos EDcl no REsp 1214431/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/08/2018, DJe 22/08/2018) (nosso destaque)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário parcialmente para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matériaprima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

Nesse aspecto, portanto, deve-se prover o Recurso do contribuinte.

5. *Ilegitimidade do emprego do saldo credor reconstituído a partir do procedimento fiscal objeto do PA nº 10480.721571/2013-11*

Nesse ponto recursal, a Recorrente questiona o fato de o presente lançamento ter partido do saldo credor apurado no processo administrativo nº 10480.721571/2013-11, ainda não transitado em julgado.

Não vejo qualquer nulidade ou mesmo necessidade de sobrestamento do feito, embora seja necessário deixar claro que a liquidação do presente feito ficará, sim condicionada à liquidação final do processo administrativo nº 10480.721571/2013-11. Eventual alteração do saldo credor final lá apurado deverá, necessariamente, impactar no saldo inicial aqui considerado.

Por todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO nos seguintes termos:

- (i) NEGAR PROVIMENTO quanto ao direito de crédito relativo a produtos intermediários;
- (ii) DAR PROVIMENTO quanto aos produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação sem a incidência do IPI (CFOP 5910);

- (iii) DAR PARCIAL PROVIMENTO quanto aos questionamentos acerca da apuração da escrita fiscal do contribuinte, para acatar integralmente o Termo De Informação Fiscal de fls. 34.882 e seguintes;
- (iv) DAR PROVIMENTO quanto ao reconhecimento do direito ao crédito sobre insumos isentos oriundos na Zona Franca de Manaus, nos termos Recurso Extraordinário nº 592.891

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário