



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.720225/2018-02
ACÓRDÃO	3201-011.912 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO.

Somente se acolhem os Embargos de Declaração quando demonstrada, de forma inequívoca, a ocorrência, no acórdão embargado, de omissão, contradição ou obscuridade.

AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO OU DECLARAÇÃO DE DÉBITO. ART. 173, I, DO CTN.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática de recursos repetitivos), para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN (cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Márcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Aproveito-me do relatório elaborado pelo Presidente por ocasião do exame de admissibilidade:

Trata-se de exame de admissibilidade de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte ao amparo do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em desfavor do Acórdão no 3201-009.813, de 28/09/2022.

Transcrevem-se a ementa e o dispositivo da decisão integralmente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento

de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude e os limites da sua aplicação, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ - REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática do art 543C do antigo CPC Recursos Repetitivos- para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado do valor devido, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN, cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa de ofício qualificada, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Júnior, que davam provimento integral; logo, o cancelamento da multa qualificada

obteve a concordância de todos os conselheiros da turma. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima manifestou interesse em declarar o voto.

Houve apresentação de Recurso Especial por parte da Fazenda Nacional, porém não foi admitido.

(...)

3. Exame dos Vícios Suscitados. Contornos Teóricos

(...)

Passa-se ao exame das suscitações de vícios na decisão embargada.

3.1 Omissão Quanto aos Pagamentos/Compensações

A embargante sustenta que a decisão embargada teria se omitido quanto à existência de pagamentos em determinados períodos a atrair a contagem de prazo de decadência do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Reproduzem-se excertos:

Porém, como demonstrado pela Embargante, a constituição do crédito tributário jamais poderia se dar quanto aos fatos geradores anteriores a 10/09/2013 porque a fiscalização decaiu deste direito em função do decurso de prazo superior a 5 (cinco) anos contados da ocorrência de tais fatos geradores, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional considerando que, conforme bem se infere pela escrituração do Livro de Registros Fiscais da Apuração dos Valores de IPI (fls. 1501 e 1502), nos meses de julho e agosto a **Embargante apurou saldo credor de IPI que equivale a pagamento**, consoante o posicionamento consolidado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, reiteradamente aplicado por este E. CARF, inclusive pela sua C. Câmara Superior.

No entanto, pelo voto vencedor do v. acórdão embargado foi rechaçada a consumação da decadência com base no entendimento de que em decorrência das glosas de crédito efetuadas não houve “qualquer pagamento” em razão de não ter ocorrido a “apuração do correto saldo devedor”, verbis:

“Para a solução da questão dos autos, resta apurar se houve pagamento antecipado e declaração do débito, caso tenha havido o pagamento. Nesse passo verifica-se que o lançamento de ofício foi decorrente de glosas de valores de créditos “fictos” do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus e que houve reconstituída a escrita fiscal, apurando os valores do tributo objeto do lançamento, com multa de ofício qualificada e juros de mora.

*Dentro dessas premissas resta evidente que não houve apuração do correto saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, **não se podendo cogitar, então, de ter havido qualquer pagamento** e sendo as declarações de débitos equivocadas, em nada poderiam influenciar na*

solução da lide, justamente em razão da ausência de pagamento.”
(grifos nossos).

Porém, neste tocante o v. acórdão embargado incorreu em **omissão quanto ao fato de que a glosa efetuada nos meses em questão foi apenas de parte dos créditos apropriados pela Embargante no período autuado** e que efetivamente, nos meses de julho e agosto de 2013, mesmo após a reconstituição da escrita fiscal da Embargante pela fiscalização ocorreu efetivo pagamento de imposto nos termos do que prescreve o artigo 183 do RIPI/2010, ou seja, em razão de ter havido **“dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”**, tanto que o saldo devedor apurado nesses dois meses é inferior ao valor do crédito glosado.

Veja-se como a decisão embargada tratou do tema:

Fl. 6.186:

Ao contrário do que defende o recorrente, não se inicia a contagem do prazo decadência da escrituração equivocada (apuração de saldo credor indevido de IPI), invocando o art. 150, §4º, do CTN, até porque sequer houve o aperfeiçoamento com o pagamento do imposto ou a compensação dele, mas sim nos termos do art. 173, I do CTN conforme acima explicado. Nesses termos a norma do RIPI/2010 nos auxilia na melhor interpretação do julgado adotado com a seguinte redação:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Concluo por afastar a decadência pelas razões acima expostas.

A decisão afirma não existirem pagamentos ou compensação e não esclarece se considera a dedução de créditos admitidos no período como compensação para tais fins. Assim, caso existam tais deduções, como sustenta a embargante, a decisão não teria explicitado sua tese sobre a matéria, de modo que o tema merece atenção do colegiado, não podendo ser rechaçado de plano.

3.2 Omissão/Erro Material quanto a Questão de Fato: As Aquisições Foram Todas de Estabelecimento Situado na Zona Franca de Manaus - ZFM

A embargante afirma que não teria havido qualquer aquisição de insumos de fora da ZFM, o que estaria em confronto com o afirmado na ementa. Cópia-se o argumento: Fl. 6.266:

Como se verifica da transcrição acima, constou da ementa do v. acórdão embargado que:

“GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

*São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; **glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.**”*

Neste tocante, cabe destacar a omissão/erro material em que incorreu o v. acórdão embargado nos trechos em negrito na transcrição supra, possivelmente decorrente do fato de que na mesma sessão foi julgado o processo nº 10830.720224/2018-50, o qual este sim tinha por objeto também aquisições de estabelecimentos situados fora da Zona Franca de Manaus, enquanto **as aquisições de concentrados que efetivamente compõem este lançamento são provenientes de estabelecimento da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., localizado na Zona Franca de Manaus** (vide itens 4 e 5 do TVF e o próprio auto de infração de fls. 1522).

Não se vê omissão quando a decisão trata de todos os casos abrangidos no processo, e ainda outra circunstância eventualmente inexistente, caso se confirme a afirmação da embargante de que não haveria aquisições de insumos de fora da ZFM. Mesmo no caso de a embargante estar correta, ela não seria prejudicada porque na liquidação da decisão não haveria impacto. Desse modo, a reclamação, por si só, não justifica o retorno dos autos ao colegiado.

Não obstante, como os outros tópicos desses Embargos tiveram admissibilidade e os autos já retornarão ao colegiado, a matéria também deve ser admitida para melhor esclarecimento.

3.3 Omissão/Contradição Quanto ao Crédito Decorrente das Aquisições da Zona Franca de Manaus – RE 592.891-SP

Com esse título a recorrente reitera suas razões para que seja reconhecido o direito de crédito de IPI na aquisição de produtos isentos da ZFM. Transcrevem-se excertos:

Fl. 6.266/6.267:

Inicialmente, cumpre salientar ter ciência as Embargantes de que, uma vez fixado o entendimento do v. acórdão embargado de que os produtos adquiridos pela Ambev e objeto do presente lançamento estão sujeitos à alíquota zero de IPI, torna-se irrelevante o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 592.891-SP a propósito do direito de crédito na aquisição de insumos isentos de estabelecimento situados na Zona Franca de Manaus.

Não obstante assim seja, o v. acórdão embargado acabou tratando dessa questão e ao fazê-lo incorreu *data maxima venia* em omissão/contradição cujo saneamento também se impõe, até para que não se venha sustentar futuramente tratar-se de fundamento autônomo para a manutenção do lançamento.

Com efeito, conforme demonstrado pelas Embargantes, ao julgar em sede de repercussão geral o RE nº 592.891-SP (Tema 322), que tratou do direito de crédito de IPI na aquisição de produtos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, os Ministros do Supremo Tribunal Federal fixaram a seguinte tese: "**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**".

Fl. 6.267/6.268:

No entanto, e aqui a razão de oposição dos presentes embargos de declaração neste tocante, o v. acórdão embargado **acabou incorrendo em omissão/contradição ao afirmar corretamente que** com o julgamento do RE nº 592.891 "*se possibilitou ... o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM)*", **mas ao mesmo tempo**, com base em dispositivos do regulamento do IPI e do Decreto-Lei 1.435/75, afirmar que a Ambev não gozaria do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela Arosuco à AMBEV não seriam "*agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais*".

Fl. 6.269:

Como se vê, à luz do artigo 81, inciso II do RIPI/2010 e do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, foi entendido no v. acórdão embargado que não se aplicaria aqui o quanto decidido no RE 592.891/SP porque "*o produto industrializado não utiliza matéria prima com isenção, nos exatos termos da exposição acima, contrariando expressamente o que foi reconhecido pela Suprema Corte.*"

Contudo, *data maxima venia*, incorreu em omissão e contradição o v. acórdão recorrido uma vez que a isenção que se aplica ao caso concreto não está atrelada ao artigo 81, inciso II do RIPI/2010 e ao artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, mas sim ao artigo 9º do Decreto Lei 288/67.

Com efeito, o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal somente foi necessário quanto aos casos da isenção do art. 9º do DL 288/67, como é o caso concreto, em que não há qualquer condição quanto à utilização de matérias primas agrícolas, *extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais*, até porque nos casos em que isto ocorre o direito ao crédito já era assegurado por lei.

Com efeito, o voto vencedor do acórdão embargado parece interpor 2 obstáculos ao reconhecimento do crédito: 1 – as alíquotas devem ser positivas, e no caso, são todas as alíquotas zeradas, devido à reclassificação fiscal; 2 – os insumos deveriam ser “agrícolas, extrativas vegetais de produção regional” e no caso, a empresa não teria cumprido os requisitos dessa isenção. Confira-se excerto do voto vencedor na matéria:

Fl. 6.176:

Conforme se depreende dos excertos acima, a recorrente não goza do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela PEPSI à AMBEV não preenchem os requisitos legais (com exceção do extrato de guaraná), visto que a fiscalização apurou que as matérias primas não são agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais.

O primeiro obstáculo permanece, independentemente da decisão do STF. Todavia, no caso do segundo obstáculo, o fundamento da decisão embargada foi o fato de não serem isentos os insumos, em vista de requisitos específicos de isenção para a natureza de tais insumos. Ora, s.m.j, a decisão do STF no RE 592.891-SP, em tese, supera tais requisitos, pois abrange quaisquer produtos adquiridos da ZFM, conforme fundamentos constitucionais estampados na decisão vinculante. E a decisão embargada acatou, como não poderia deixar de acatar, o referido RE.

Assim, no que tange ao obstáculo número 2, parece contraditório exigir, para insumos adquiridos da ZFM, outros requisitos do Regulamento do IPI após o acatamento do RE referido, salvo se houver expresso fundamento para tal entendimento, o que não se encontrou no julgado.

Desse modo, os autos deve retornar ao colegiado para esclarecimento e/ou integração.

4. Conclusão

Diante do exposto, com base nas razões acima e com fundamento no art. 116 do RICARF, DOU SEGUIMENTO aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, para que o colegiado aprecie as matérias relativas a:

- **Omissão Quanto aos Pagamentos/Compensações;**
- **Omissão/Erro Material quanto a Questão de Fato: As Aquisições Foram Todas de Estabelecimento Situado na Zona Franca de Manaus – ZFM;**
- **Omissão/Contradição Quanto ao Crédito Decorrente das Aquisições da Zona Franca de Manaus – RE 592.891-SP.**

Encaminhe-se ao Relator Márcio Robson da Costa para inclusão em pauta de julgamento.

Sendo esses os fatos apresentados pelo ilustre Presidente, os embargos foram admitidos e acolhidos.

Em síntese, é o relatório.

VOTO

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Embargos de Declaração do contribuinte atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, sendo admitidos para apreciação do mérito erro material, omissão e/ou contradição nos termos do que constou no relatório sobre:

- **Omissão Quanto aos Pagamentos/Compensações;**
- **Omissão/Erro Material quanto a Questão de Fato: As Aquisições Foram Todas de Estabelecimento Situado na Zona Franca de Manaus – ZFM;**
- **Omissão/Contradição Quanto ao Crédito Decorrente das Aquisições da Zona Franca de Manaus – RE 592.891-SP.**

Omissão Quanto aos Pagamentos/Compensações.

O primeiro ponto a ser enfrentado nos presentes embargos diz respeito a suposta omissão quanto aos pagamentos/compensação que a embargante alega ter ocorrido e seus reflexos nas supostas dedução que estariam abrangidas pela decadência.

Sobre o tema, ao admitir os embargos, o Ilmo. Presidente destacou que:

A decisão afirma não existirem pagamentos ou compensação e não esclarece se considera a dedução de créditos admitidos no período como compensação para tais fins. Assim, caso existam tais deduções, como sustenta a embargante, a decisão não teria explicitado sua tese sobre a matéria, de modo que o tema merece atenção do colegiado, não podendo ser rechaçado de plano.

Para melhor análise passamos a apreciar as razões do embargante:

(...)

Porém, como demonstrado pela Embargante, a constituição do crédito tributário jamais poderia se dar quanto aos fatos geradores anteriores a 10/09/2013 porque a fiscalização decaiu deste direito em função do decurso de prazo superior a 5 (cinco) anos contados da ocorrência de tais fatos geradores, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional considerando que, conforme bem se infere pela escrituração do Livro de Registros Fiscais da Apuração dos Valores de IPI (fls. 1501 e 1502), nos meses de julho e agosto **a Embargante apurou saldo credor de IPI que equivale a pagamento**, consoante o posicionamento consolidado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, reiteradamente aplicado por este E. CARF, inclusive pela sua C. Câmara Superior.

No entanto, pelo voto vencedor do v. acórdão embargado foi rechaçada a consumação da decadência com base no entendimento de que em decorrência das glosas de crédito efetuadas não houve “qualquer pagamento” em razão de não ter ocorrido a “apuração do correto saldo devedor”, verbis:

“Para a solução da questão dos autos, resta apurar se houve pagamento antecipado e declaração do débito, caso tenha havido o pagamento. Nesse passo verifica-se que o lançamento de ofício foi decorrente de glosas de valores de créditos “fictos” do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus e que houve reconstituída a escrita fiscal, apurando os valores do tributo objeto do lançamento, com multa de ofício qualificada e juros de mora.

*Dentro dessas premissas resta evidente que não houve apuração do correto saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, **não se podendo cogitar, então, de ter havido qualquer pagamento** e sendo as declarações de débitos equivocadas, em nada poderiam influenciar na solução da lide, **justamente em razão da ausência de pagamento.**”* (grifos nossos).

Porém, neste tocante o v. acórdão embargado incorreu em omissão quanto ao fato de que a glosa efetuada nos meses em questão foi apenas de parte dos créditos apropriados pela Embargante no período autuado e que efetivamente, nos meses de julho e agosto de 2013, mesmo após a reconstituição da escrita fiscal da Embargante pela fiscalização ocorreu efetivo pagamento de imposto nos termos do que prescreve o artigo 183 do RIPI/2010, ou seja, em razão de ter havido “dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”, tanto que o saldo devedor apurado nesses dois meses é inferior ao valor do crédito glosado.

Com efeito, em julho de 2013, com a reconstituição da escrita fiscal da Embargante, a soma dos **créditos** glosados pela fiscalização foi de R\$ 10.792.075,02, ao passo que o **saldo devedor** apurado foi de R\$ 4.107.494,69,

sendo lançado neste processo, com relação aos concentrados da Pepsi, o total de débito de IPI na monta de R\$ 648.536,93, na proporção de glosa encontrada pela fiscalização (vide fls. 1833).

O mesmo se vê em relação ao mês de agosto de 2013 uma vez que com a reconstituição da escrita fiscal a soma dos **créditos** glosados correspondeu a R\$ 6.455.498,20, ao passo que o **saldo devedor** encontrado pela fiscalização foi de R\$ 3.974.070,75 (vide fls. 1834), sendo lançado neste processo, com relação aos concentrados da Pepsi, o total de débito de IPI na monta de R\$ 627.470,48, na proporção de glosa encontrada pela fiscalização (fls. 1833).

Para que fique bem claro, confira-se esta demonstração na planilha abaixo, extraída justamente das informações que constam consolidadas na planilha de fls. 1842, que acompanhou o TVF:

Item	Julho	agosto
Saldo Credor Mês Anterior	9.959.509,95	0
Crédito Livro IPI	12.895.852,49	7.941.795,39
Débito Livro IPI	16.170.782,11	5.460.367,94
Crédito Glosado fiscalização	10.792.075,02	6.455.498,20
Saldo devedor	4.107.494,69	3.974.070,75
Valor lançado neste processo	648.536,93	627.470,48

Assim, vê-se que tanto em julho como em agosto de 2013 o saldo devedor apurado pela fiscalização foi menor do que a glosa dos créditos apurada no mesmo período, justamente em razão da existência de crédito não glosado pela fiscalização e que reduziu o valor de IPI devido no período, configurando-se pagamento nos termos do que prevê o artigo 183 do RIPI/2010 e a própria jurisprudência consolidada deste E. CARF.

Com efeito, **uma vez sanada a omissão apontada, a ocorrência da decadência no caso quanto a estas duas competências é evidente, em linha com a pacífica jurisprudência desta C. Turma e da C. Câmara Superior de Recursos Especiais no sentido de que a utilização de créditos para fazer face aos débitos de IPI de uma determinada competência, tal como ocorre no caso concreto, até mesmo quando resultar em saldo credor, equivale a pagamento para fim da contagem decadencial prevista pelo art. 150, §4º, do CTN (...)**

Vejamos exatamente o que constou no voto embargado sobre o assunto:

Da inexistência de decadência quantos aos fatos geradores anteriores a 10.09.2013.

Considerando a sistemática do art. 62, § 2º, do RICARF, não há mais controvérsia acerca do posicionamento a ser adotado visto haver decisão vinculante do STJ, em acórdão submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC (Recursos Repetitivos),

no julgamento do REsp nº 973.733/SC cuja ementa transcrevo parcialmente a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. **TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. **INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN.** APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção ...)

(REsp nº 973.733/SC, Relator Min. Luiz Fux, Dje: 18/09/2009)

Sobre o assunto há ainda a seguinte Súmula do mesmo STJ:

Súmula 555: *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

Para a solução da questão dos autos, resta apurar se houve pagamento antecipado e declaração do débito, caso tenha havido o pagamento. Nesse passo verifica-se que o lançamento de ofício foi decorrente de glosas de valores de créditos "fictos" do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus e que houve reconstituída a escrita fiscal, apurando os valores do tributo objeto do lançamento, com multa de ofício qualificada e juros de mora.

Dentro dessas premissas resta evidente que não houve apuração do correto saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, não se podendo cogitar, então, de ter havido qualquer pagamento e sendo as declarações de débitos equivocadas, em nada poderiam influenciar na solução da lide, justamente em razão da ausência de pagamento. Como se vê nos excertos abaixo, onde a AMBEV afirma ter ocorrido apenas saldo credor nesse período:

Pois bem. Conforme bem se infere pela escrituração do Livro de Registros Fiscais da Apuração dos Valores de IPI (fls. 1548 e 1549 do e-processo), nos meses de julho e agosto a Ambev apurou saldo credor nos seguintes totais:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR	FLS.
JULHO/2013	6.684.580,33	1548
AGOSTO/2013	9.166.007,78	1549

Neste sentido, aplicando então o posicionamento consolidado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, o E. CARF, inclusive pela sua C. Câmara Superior, tem entendido que a hipótese específica de apuração de saldo credor de IPI, tal como ocorre no caso concreto, equivale a pagamento para fim da contagem decadencial prevista pelo art. 150, §4º, do CTN, “verbis”:

Assim, à vista da jurisprudência vinculante do STJ, aplica-se, para fins de delimitação do prazo decadencial, a regra do art. 173, I, do CTN 7 – cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, da maneira correta.

Ao contrário do que defende o recorrente, não se inicia a contagem do prazo decadência da escrituração equivocada (apuração de saldo credor indevido de IPI), invocando o art. 150, §4º, do CTN, até porque sequer houve o aperfeiçoamento com o pagamento do imposto ou a compensação dele, mas sim nos termos do art. 173, I do CTN conforme acima explicado. Nesses termos a norma do RIPI/2010 nos auxilia na melhor interpretação do julgado adotado com a seguinte redação:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

Concluo por afastar a decadência pelas razões acima expostas.

Aqui já restou esclarecido o entendimento do julgador no sentido de que o prazo decadencial considera-se na forma dos cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, da maneira correta. E por essa razão que a DRJ afirmou em seu julgado que:

(...)

Tratando-se de importâncias de IPI sem recolhimento alusivas ao ano de 2013 e 2014, o auto de infração poderia ter sido lavrado até 31/12/2018, exatamente

como ocorreu (lavratura do auto de infração: 06/09/2018; ciência do auto de infração: 10/09/2018).

(...)

Em suma, o que se tem como alegação pela embargante, é que houve omissão quanto à apreciação do artigo 150, § 4º do CTN em conjunto com a disposição do artigo 183, III do Decreto nº 7.212, de 2010, pois houve inclusão de débitos na escrita fiscal. Portanto, em sua leitura para o contexto apresentado, é que houve “antecipação de pagamento”, representado pela existência de créditos escriturais reconhecidos pela fiscalização, por consequência deve-se reconhecer o prazo decadencial de 05 anos da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, §4º, do CTN.

Diante desse contexto fático, da evidência sinalizada pelo relator de que não houve apuração do correto saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, face ao trabalho de reconstituição da escrita fiscal, sobretudo em relação a dedução de créditos admitidos no período como compensação para tais fins, sob um contexto isolado ao que dispõe o Inciso III do Art. 183 citado pelo relator, haja vista não se sustentar como pretende a Embargante que ao apurar saldo credor de IPI, se equivale a pagamento.

Digo isso, pois o que se extrai do demonstrativo abaixo, do TVF (e-fl. 1832), traz a relação entre o valor do crédito indevido, separado de acordo com a sua origem, e o total dos créditos indevidos escriturados pela fiscalizada no período de apuração:

MÊS	AMBEV						AMBEV e PEPSI COLA		AMBEV e AROSUCO		TOTAIS
	Material de uso e consumo e ativo permanente	(%)	Aquisições da VALFILM e RAVIBRÁS	(%)	Entradas de Kits não procedentes da ZFM	(%)	Aquisições de kits da Pepsi-Cola	(%)	Aquisições de kits da Arosuco	(%)	
07/2013	7.038,45	0,065%	50.223,68	0,465%	988.273,75	9,157%	1.703.972,80	15,789%	8.042.566,35	74,523%	10.792.075,02
08/2013	841.742,42	13,039%	64.212,35	0,995%	995.016,13	15,413%	674.012,00	10,441%	3.880.515,30	60,112%	6.455.498,20

Todavia, esclarece o relatório que “... parte do valor do crédito indevido relativo escriturado em determinado mês não ser totalmente utilizado pela fiscalizada no próprio período de apuração, mas somente no seguinte ou mesmo mais à frente”, conforme passo a reproduzir os excertos abaixo (e-fls.1832/1833):

Contudo, para que seja imputado a cada um dos estabelecimentos fornecedores dos kits de insumos o valor proporcional do imposto devido, deve ser calculado com base na proporção entre o valor do crédito indevido pela entrada dos insumos procedentes de seu estabelecimento – referimo-nos à PEPSI e à AROSUCO – e o total dos créditos indevidos efetivamente utilizados (consumidos) pela fiscalizada no período de apuração. Observe-se que pode ocorrer de parte do valor do crédito indevido relativo escriturado em determinado mês não ser totalmente utilizado pela fiscalizada no próprio período de apuração, mas somente no seguinte ou mesmo mais à frente. Quando isto acontece, o cálculo da repartição dos valores de imposto lançados no(s) período(s) seguinte(s), considera

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A partir deste racional, cito precedente, onde passo a reproduzir a ementa do Acórdão nº 9303-007.255, sobre o tema:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 10/01/2002 a 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CINCO ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática do art 543-C do antigo CPC Recursos Repetitivos), para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN (cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).”

Nesse sentido, por concordar com as razões de decidir, cito o recente Acórdão nº **3301-013.982**, em sessão realizada em 15/04/2024, de Relatoria do Conselheiro-Presidente Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE EXISTENTE. ESCLARECIMENTO. Devem ser esclarecidas as obscuridades apontadas e existentes no acórdão embargado.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL CONSTATADO. SANEAMENTO. Existindo erro material no acórdão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO OU DECLARAÇÃO DE DÉBITO. ART. 173, I, DO CTN. Conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática de recursos repetitivos), para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do

art. 173, I, do CTN (cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Destaques do voto do relator:

Irrelevante se a reapuração da escrita fiscal da embargante deu-se somente quanto aos créditos ou também quanto aos débitos, em vista que, **pela ausência de pagamento e declaração de débitos**, tem-se que a contagem do início do prazo decadencial transferiu-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido, correta a decisão do acórdão embargado, cabendo, apenas, estes esclarecimentos. Assim com todas as vênias e pelas considerações aqui postas, não há qualquer omissão a ser sanada.

Erro Material. Aquisições da Zona Franca de Manaus.

No que tange a suposto erro material sobre as aquisições da zona franca de Manaus a embargante alega erro material na decisão, sustentando que todas as aquisições dos insumos apreciados foram feitas de estabelecimento da Zona Franca de Manaus-ZFM, enquanto a decisão embargada teria afirmado existirem aquisições de regiões fora da ZFM. Transcrevem-se excertos:

Fl. 6.266:

Como se verifica da transcrição acima, constou da ementa do v. acórdão embargado que:

“GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.”

Neste tocante, cabe destacar a primeira omissão/erro material em que incorreu o v. acórdão embargado nos trechos em negrito na transcrição supra, possivelmente decorrente do fato de que na mesma sessão foi julgado o processo nº 10830.720224/2018-50, este sim que tinha por objeto também aquisições de estabelecimentos situados fora da Zona Franca de Manaus, enquanto **as aquisições de concentrados que efetivamente compõem este lançamento são provenientes de estabelecimento da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., localizado na Zona Franca de Manaus (vide itens 4 e 5 do TVF e o próprio auto de infração de fls. 1522).**

Ao admitir os presentes embargos o ilustre Presidente, destacou que “(...) *Mesmo no caso de a embargante estar correta, ela não seria prejudicada porque na liquidação da decisão não haveria impacto. (...)*”

De fato, o que ocorre, diferentemente do que alega a Embargante e, com todas as vênias ao que foi apreciado pelo Ilmo. Presidente, há nos autos controvérsia acerca de produtos adquiridos de estabelecimento situados fora da Zona Franca de Manaus, conforme se pode notar dos destaques do relatório fiscal, parte integrante do auto de infração, que abaixo transcrevo (e-fls 1.565 seguintes):

(...)

No período fiscalizado, o estabelecimento também escriturou créditos pela entrada de kits de insumos para fabricação de bebidas elaborados pela *AROSUCO*, mas procedentes de outros estabelecimentos das empresas do grupo econômico – da *CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV* (CNPJ base: 02.808.708), localizados em Anápolis, Aquiraz, Camaçari, Cuiabá, Estância Itapissuma, Jaguariúna e Teresina – e da própria *AMBEV S/A* (CNPJ base: 07.526.557), localizados em Cuiabá e Rio de Janeiro. Tais insumos teriam sido revendidos ou transferidos destes estabelecimentos para o estabelecimento da *AMBEV* localizado em Jundiá. Nesses casos, houve o destaque indevido do IPI pelos remetentes, uma vez que os produtos também estão incorretamente descritos e enquadrados na Tabela de Incidência do IPI no Ex 01 da posição 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para o qual está prevista alíquota de 20%.

(...)

Fica claro que o insumo utilizado pela *PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA* na elaboração dos kits sabor Pepsi-cola é o corante caramelo, e não o açúcar ou a cana-de-açúcar.

O corante caramelo poderia gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, caso a sacarose (açúcar) fosse oriunda da Amazônia Ocidental, pois, neste caso se caracterizaria como matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Contudo, o fato do corante caramelo poder gozar dessa isenção, nessas condições, não significa que possa gerar o mesmo direito para o produto elaborado a partir desse insumo. O benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato.

O diagrama a seguir demonstra o argumento desenvolvido anteriormente:



Logo, no caso de aquisições de produtos da PEPSI-COLA, não é permitido à AMBEV o cálculo do crédito do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 do RIPI 2010, aprovado pelo Decreto 7.212/2010, devendo ser glosados os créditos relativos às aquisições efetuadas à empresa fornecedora.

Conforme se verifica dos excertos acima, versa sobre glosas de aquisição de insumos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção não regional da zona franca de Manaus, ainda que por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, composta pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

De igual modo ao que este PAF trata, esta turma sob uma outra formação, julgou os Embargos de Declaração no Processo nº 13116.723963/2018-67, em sessão realizada em 16/04/2024, através do Acórdão nº **3201-011.803**, onde o colegiado, por maioria de votos, rejeitou os Embargos, restando vencido o ilustre Conselheiro-Presidente Hércio Lafeté Reis, que os acolheu em parte.

Nesse sentido, importante reproduzir os excertos extraídos do relatório fiscal, parte integrante do PAF nº 13116.723963/2018-67, que muito corrobora para o que este relator ratifica para este processo:

12. Notamos, ainda, que as compras envolvem apenas cinco fornecedores (fls. 580-596), com uma lista não muito extensa de produtos. São eles:

12.1. AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA (AROSUCO, de CNPJ 03.134.910/0001-55), de onde o sujeito passivo adquiriu, de 2014 a 2016, os seguintes insumos, no montante de R\$ 354.906.615,30:

Código	Descrição
40001359	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI
40001248	CONC.NAT.S.LARANJA RM KIT
40001360	CONC.NAT.S.GUARANA DIET FE1431BOMBONA20L
40001196	CONC.NAT.LIMAO FE1403 BOMBONA 20 KIT
40001100	CONC.NAT.S.TONICA FE 1401 KIT
40001419	CONC.NAT.S.GA FE1430 BOMBONA10L KIT
40003524	CONC.NAT.S.GUARANA BLACK KIT
40001006	CONC.NAT.S.UVA BR KIT
40001101	CONC.NAT.S.GUAR. BARE FE1451 KIT
40001455	CONC NAT LIMAO FE1403 10 L KIT
40001479	CONC.NAT.S.GA DIET FE1431 BOMBONA10L KIT

(...)

23. Como já mostramos (parágrafos 13 e 14, acima), **apenas os insumos adquiridos com a isenção do artigo 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 dão direito a crédito na apuração do IPI, conforme o artigo 237 do mesmo decreto. São os insumos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental,** cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI. (grifei)

(...)

34. No presente processo, que envolve solidariedade passiva, analisaremos apenas os créditos incentivados oriundos dos insumos adquiridos da AROSUCO (parágrafo 12.1, acima).

(...)

54. Assim, na legislação do IPI (artigo 237, combinado com o artigo 95, inciso III, do RIPI/2010), há um incentivo na forma de crédito para os adquirentes de **bens fabricados por estabelecimentos industriais da Amazônia Ocidental, quando os seguintes requisitos forem atendidos cumulativamente:**

54.1. O produto adquirido deve ser elaborado **com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional,** exclusive de origem pecuária;

54.2. **O produto adquirido deve ser elaborado por estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental;**

54.3. O estabelecimento industrial fornecedor (localizado na Amazônia Ocidental) deve operar com base em projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa;

54.4. O produto adquirido não pode ser o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI; e

54.5. O produto adquirido deve ser empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

55. No caso em análise, seria necessário que os insumos adquiridos da AROSUCO (estabelecimento industrial situado em Manaus-AM), de 2014 a 2016, **tivessem a isenção artigo 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), para justificar o procedimento de creditar-se do valor do imposto calculado sobre tais insumos, como se devido fosse (crédito incentivado do artigo 237).**

56. **Na verdade, como será mostrado a seguir, estes insumos não atendem aos requisitos para obterem a isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.** A isenção destes insumos é tão somente aquela do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010. **Portanto, os créditos incentivados sobre tais entradas são indevidos. A exceção fica por conta dos insumos à base de extrato de semente de guaraná.**

Nesse sentido, não há erro material acerca do tema, devendo ser mantida a decisão, tal como publicada e por essa razão rejeito os embargos de declaração.

Omissão e/ou Contradição quanto ao RE 592.891-SP.

No que tange a suposta omissão e/ou Contradição quanto ao RE 592.891-SP a Embargante expõe suas razões para que seja reconhecido o direito de crédito de IPI na aquisição de produtos isentos da ZFM. Transcrevem-se excertos:

Fl. 6.266:

Inicialmente, cumpre salientar ter ciência as Embargantes de que, uma vez fixado o entendimento do v. acórdão embargado de que os produtos adquiridos pela Ambev e objeto do presente lançamento estão sujeitos à alíquota zero de IPI, torna-se irrelevante o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 592.891-SP a propósito do direito de crédito na aquisição de insumos isentos de estabelecimento situados na Zona Franca de Manaus.

Não obstante assim seja, o v. acórdão embargado acabou tratando dessa questão e ao fazê-lo incorreu *data maxima venia* em omissão/contradição cujo saneamento também se impõe, até para que não se venha sustentar futuramente tratar-se de fundamento autônomo para a manutenção do lançamento.

Com efeito, conforme demonstrado pelas Embargantes, ao julgar em sede de repercussão geral o RE nº 592.891-SP (Tema 322), que tratou do direito de crédito de IPI na aquisição de produtos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, os Ministros do Supremo Tribunal Federal fixaram a seguinte tese: "**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".

Fl. 6.267:

No entanto, e aqui a razão de oposição dos presentes embargos de declaração neste tocante, o v. acórdão embargado **acabou incorrendo em omissão/contradição ao afirmar corretamente que** com o julgamento do RE nº 592.891 *"se possibilitou ... o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM)"*, **mas ao mesmo tempo**, com base em dispositivos do regulamento do IPI e do Decreto-Lei 1.435/75, afirmar que a Ambev não gozaria do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela Arosuco à AMBEV não seriam *"agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais"*.

Fl. 6.269:

Como se vê, à luz do artigo 81, inciso II do RIPI/2010 e do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, foi entendido no v. acórdão embargado que não se aplicaria aqui o quanto decidido no RE 592.891/SP porque *"o produto industrializado não utiliza matéria prima com isenção, nos exatos termos da exposição acima, contrariando expressamente o que foi reconhecido pela Suprema Corte."*

Contudo, data maxima venia, incorreu em omissão e contradição o v. acórdão recorrido uma vez que a isenção que se aplica ao caso concreto não está atrelada ao artigo 81, inciso II do RIPI/2010 e ao artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, mas sim ao artigo 9º do Decreto Lei 288/67.

Com efeito, o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal somente foi necessário quanto aos casos da isenção do art. 9º do DL 288/67, como é o caso concreto, em que não há qualquer condição quanto à utilização de matérias primas agrícolas, *extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais*, até porque nos casos em que isto ocorre o direito ao crédito já era assegurado por lei.

Com efeito, o voto vencedor do acórdão embargado parece interpor 2 obstáculos ao reconhecimento do crédito: **1 – as alíquotas devem ser positivas, e no caso, são todas as alíquotas zeradas, devido à reclassificação fiscal; 2 – os insumos deveriam ser "agrícolas, extrativas vegetais de produção regional"** e no caso, a empresa não teria cumprido os requisitos dessa isenção. Confira-se excerto do voto vencedor na matéria:

Fl. 6.176:

Conforme se depreende dos excertos acima, a recorrente não goza do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela AROSUCO à AMBEV não preenchem os requisitos legais, visto que a fiscalização apurou que as matérias primas não são agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais.

O primeiro obstáculo permanece, independentemente da decisão do STF. Todavia, no caso do segundo obstáculo, o fundamento da decisão embargada foi o fato de não serem isentos os insumos, em vista de requisitos específicos de isenção para a natureza de tais insumos. Ora, s.m.j, a decisão do STF no RE 592.891-SP, em tese, supera tais requisitos, pois abrange quaisquer produtos adquiridos da ZFM, conforme fundamentos constitucionais estampados na decisão vinculante. E a decisão embargada acatou, como não poderia deixar de acatar, o referido RE.

Assim, no que tange ao obstáculo número 2, parece contraditório exigir, para insumos adquiridos da ZFM, outros requisitos do Regulamento do IPI, após o acatamento do RE referido, salvo se houver expresse fundamento para tal entendimento, o que não se encontrou no julgado.

Desse modo, os autos devem retornar ao colegiado para esclarecimento e/ou integração.

De plano cabe destacar que o presente tópico tem relação direta que o primeiro assunto tratado “Aquisições da Zona Franca de Manaus”, isso porque, conforme ficou consignado, manteve-se o entendimento exarado no relatório fiscal já reproduzido.

A decisão ora embargada é clara ao estabelecer a distinção entre alíquota zero e isenção, tanto o é que assim consta no voto vencedor:

(...)

Logo, para o aproveitamento de créditos fictos relativos a insumos adquiridos com a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, **os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido** (previsão do artigo 237 do RIPI), **ou seja, é necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI. Nesse caso os insumos devem estar sujeitos a incidência do imposto, contudo, não há a possibilidade de aproveitamento quando a alíquota for zero.** Por essa razão inicialmente analisamos a classificação fiscal dos componentes dos “kits” para fabricação de refrigerantes.

Em suma, **sendo os Kit reclassificados de maneira que todos os insumos que fazem parte dele incida alíquota zero, não há que se falar de crédito de IPI, sendo esse apenas um dos motivos ensejadores da negativa do crédito.**

Passamos agora a análise de outro motivo que também impossibilita a tomada do crédito. Consoante a redação do Decreto-lei nº 1.435,

de 1975, art. 6º, §1º, in fine, e conforme destaque já feito, **os produtos adquiridos com isenção devem ter empregados no seu processo industrial matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais**, exigência presente tanto no art. 81 como no art. 95. (grifei)

Nesse sentido, sendo os insumos provenientes da ZFM e beneficiados da alíquota zero, uma vez que foram reclassificados e por maioria este colegiado ratificou o posicionamento da autoridade fiscal, entendendo que todos os produtos que compõe o Kit são alíquota zero. Desta forma não há aproveitamento ao crédito, justamente porque a alíquota zero.

Outra situação é, quando o insumo proveniente da ZFM é beneficiado da isenção, nesse caso o crédito seria sobre a alíquota prevista, como se devida fosse (ou seja, como se não houvesse a isenção).

Lado outro, em nenhuma das circunstâncias é possível o crédito sobre **insumos não provenientes da ZFM/Amazônia Ocidental**, visto que a tese firmada no RE nº 592.891-SP assim dispõe: *“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem **adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (...)**”*

Nesse passo, não sendo o insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à **ZFM/Amazônia Ocidental**, não há que se falar em aplicação do RE, e conforme primeiro tópico já tratado nesta decisão, com exceção do extrato de guaraná, os insumos fornecidos pela AROSUCO à AMBEV, não são provenientes da **Amazônia Ocidental**.

Por fim, cumpre ressaltar, que o não acatamento do referido RE, certo ser uma decisão impositiva ao julgador, se justifica na ausência de similitude fática com o presente caso, pelas razões e fundamentos acima expostos, seja no que tange a ambos os obstáculos. Aliás, o primeiro obstáculo, salvo melhor juízo, em certa medida foi afastado, com muita acurácia quando apreciado a sua admissibilidade, o que se extrai do excerto abaixo, dado se tratar de produtos cuja alíquota é zero:

O primeiro obstáculo permanece, independentemente da decisão do STF. (...)

Ou bem os insumos são isentos, e dão direito a crédito em virtude da decisão do STF, ou são tributados, e dão direito ao crédito naturalmente, salvo se tributados à alíquota zero, fundamento do primeiro obstáculo.

Quanto a reclassificação fiscal, não custa lembrar os exemplos apresentados pelo relatório fiscal, com a finalidade de ratificar que **se tratam de produtos cuja alíquota é zero:**

Não é demais destacar o enquadramento fiscal respeitante a substâncias comumente presentes na fase sólida em “kits”:

- 1) benzoato de sódio: código de classificação fiscal NCM 2916.31.21, tributado à alíquota zero;
- 2) sorbato de potássio: código NCM 2916.19.11, alíquota zero;

- 3) ácido tartárico: código NCM 2918.12.00, alíquota zero;
- 4) ácido cítrico: código NCM 2918.14.00, alíquota zero;
- 5) citrato de sódio: código NCM 2918.15.00, alíquota zero;
- 6) EDTA cálcio dissódico: código NCM 2922.49.20, alíquota zero;
- 7) aspartame: código NCM 2924.29.91, alíquota zero;
- 8) acessulfame de potássio: código 2934.99.99 alíquota zero;

Outrossim, caso fosse o presente processo sobre produtos isentos, o que não é o caso, não custa novamente mencionar a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, que estipula critérios de dispensa para contestação e recursos daquela Procuradoria, com a qual concordei, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) — Tema 322 RG — RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de 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."

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

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

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

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

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

A referida Nota Explicativa foi, ainda, remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, de forma a vincular as atividades da RFB ao entendimento judicial em comento.

Por fim, vale mencionar que este tema também foi alvo do mencionado Acórdão nº **3201-011.803**, no qual como relator, apenas repliquei minhas razões de decidir para afastar a Omissão e/ou Contradição.

Concluo, portanto, em manter a decisão, ora embargada, visto que não há omissão ou contradição no *decisum*.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA