



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

Processo nº 10872.720123/2015-40
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **3302-000.730 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 17 de abril de 2018
Assunto IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes AMBEV S/A.
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do redator designado, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro F. Aguiar e Jorge Lima Abud que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado o Conselheiro Walker Araújo para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

(assinado digitalmente)

Walker Araújo - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Diego Waeis Júnior, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra o acórdão recorrido, que segue integralmente transcrito:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010; consoante capitulação legal consignada à fl. 603, foi lavrado o auto de infração à fl. 02, em 08/10/2015, para exigir R\$ 77.608.300,71 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 26.433.244,57 de juros de mora calculados até 31/10/2015, e R\$ 58.206.225,57 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 162.247.770,85.

A AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00, sucedeu por incorporação, em 02/01/2014, o estabelecimento com CNPJ 02.808.708/0001-07, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, respectiva subsidiária integral. O estabelecimento filial sob ação fiscal (CNPJ 07.526.557/0046-01) sucedeu, em direitos e obrigações, o estabelecimento filial com CNPJ 02.808.708/0048-62, sendo mantida a produção industrial no mesmo local.

Fatos e Infrações As mesmas irregularidades foram constatadas em procedimentos fiscais referentes a períodos anteriores, com os autos de infração resultantes formalizados nos processos nº 18470.731952/2011-69 e nº 18470.721151/2014-38. Provas referentes a fatos semelhantes foram emprestadas do primeiro processo citado (fls. 610/669).

Consoante a descrição dos fatos, à fl. 601, e o teor do termo de verificação fiscal, às fls. 583/594, não houve o recolhimento do imposto, de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, em razão do aproveitamento dos seguintes tipos de créditos indevidos:

CRÉDITOS DE INSUMOS PARA BEBIDAS Créditos fictícios do imposto apropriado como se devido fosse na aquisição de insumos (concentrados tipo “cola” e concentrados à base de sucos de frutas, além de artefatos como rolhas e tampas plásticas) de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental.

A isenção do imposto em tela para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental e comercializados em outras partes do país é prevista, respectivamente, nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010.

O dispositivo específico sobre a Zona Franca de Manaus (art. 81, II) não assegura o aproveitamento dos créditos pelas aquisições por estabelecimentos localizados em outras regiões do país.

Por outro lado, para a isenção do art. 95, III, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237) pelos adquirentes em outras regiões se forem satisfeitas as seguintes condições cumulativas:

- 1. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;*
- 2. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);*

3. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.

Depois do exame pela autoridade fiscal da Escrituração Fiscal Digital enviada ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) (com os respectivos recibos de transmissão apresentados pela contribuinte), em resposta (fls. 390/406), de 23/10/2014, ao termo de intimação fiscal (fls. 360/367) cientificado em 24/09/2014 (fl. 369), o sujeito passivo informou como justificativa para o aproveitamento indiscriminado de créditos nas compras de produtos isentos o princípio da não-cumulatividade mencionado no art. 225 do RIPI/2010 e radicado na Constituição Federal, art. 153, § 3º, inciso II.

Na verdade, somente pode haver a apropriação de créditos se houver o destaque do imposto nas entradas, exceto no caso expressamente previsto no art. 237 do RIPI/2010, para as aquisições amparadas pela isenção do art. 95, III, do mesmo Regulamento.

Os seguintes produtos são elaborados com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, sendo, portanto, assegurado o crédito nas aquisições: a) Filme stretch: oriundo da empresa VALFILM Amazônia Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 03.071.894/0001-07, e elaborado com óleo de dendê; b) Kit concentrado de guaraná: oriundo da empresa AROSUCO Aromas e Sucos Ltda., CNPJ 03.134.910/0001-55, e produzido com guaraná cultivado regionalmente.

Foram aproveitados elementos de prova existentes no processo nº 18470.731952/2011-69 (fls. 610/669) e obtidos em diligências realizadas no que concerne à diferenciação entre produtos oriundos da Amazônia Ocidental com e sem direito ao crédito do imposto (AROSUCO: concentrados de guaraná e de sucos de frutas – relação dos produtos e composição dos principais produtos; PEPSI-COLA: principais produtos e respectivas composições, bem como informações sobre o ingrediente “corante caramelo”, utilizado nos kits tipo “cola”; D.D.WILLIAMSON do Brasil Ltda., CNPJ 02.789.565/0001-25: informações sobre o “corante caramelo para bebidas não alcoólicas”, produzido com açúcar de cana proveniente da Usina Itamarati S/A, CNPJ 15.009.178/0001-70, situada no Estado do Mato Grosso).

A fruição de créditos incentivados indevidos implica a glosa destes na escrita fiscal, cujos valores são retratados na planilha embutida no termo de verificação fiscal (fls. 592 e 593).

CRÉDITOS DE BEBIDAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO
Houve, no período em tela, a apropriação de créditos de IPI na entrada de bebidas refrigerantes para comercialização, provenientes de outros estabelecimentos da mesma empresa.

Sendo o sujeito passivo, no período fiscalizado, optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), com tributação monofásica, previsto nos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (RIPI/2010, art. 204), de acordo com o disposto originalmente na Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, ou seja, sem poder se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de transferência de

bebidas em virtude de que: a) se trata de produtos acabados destinados a comercialização e não de matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem; b) o imposto incide sobre os produtos acabados uma única vez, na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vale dizer, o imposto não é mais devido em operação posterior (art. 58-N, I); c) não houve operação de industrialização por encomenda, que representa uma exceção ao regime de incidência única (na industrialização por encomenda, há incidência do imposto também na saída do estabelecimento encomendante) (art. 58-N, § único).

Conforme resposta (fls. 398/406) a intimação lavrada (fls. 360/367), a contribuinte destaca o imposto nas notas fiscais de saída para comercialização e aproveita o crédito nas entradas desses produtos, pois seria impossível efetuar a separação entre os produtos fabricados e os produtos adquiridos de outros estabelecimentos da mesma firma para comercialização.

A contribuinte esclareceu, ademais, que entradas de matérias primas e de material de embalagem haviam sido objeto de registro incorreto dos códigos CFOP (1102/2102/1152/2152) na escrita fiscal, sendo corretos os seguintes códigos: 1101/2101/1151/2151. A informação foi levada em conta, durante o procedimento fiscal, na apuração do quantum debeatur concernente à infração em comento, de acordo a planilha anexa ao termo de verificação fiscal (fls. 597/600), com as glosas dos créditos segregadas por CFOP.

Ciência e Impugnação A empresa tomou ciência da exação em 20/10/2015 por meio do termo de ciência de lançamentos e encerramento parcial do procedimento fiscal (fls. 721 e 722) enviado por AR (fls. 723 e 724).

Em 12/11/2015, insubmissa, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 726/741, subscrita pelos patronos da pessoa jurídica, qualificados na procuração às fls. 747 e 748, em que aduz, em síntese, que, Em caráter preliminar:

1) Há nulidade absoluta do feito: a) foram efetuadas glosas em montantes superiores aos dos créditos efetivamente escriturados e aproveitados nos períodos de apuração apontados no demonstrativo incorporado à impugnação (fls. 727 e 728), o que implica uma diferença a maior de R\$ 1.491.430,11 e que, no mínimo, significa a insubsistência da exigência fiscal; b) não há a devida identificação da origem dos créditos glosados (aquisições da Zona Franca de Manaus e aquisições de bebidas sujeitas ao regime de tributação monofásico), em violação do pleno exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, constitucionalmente assegurado; c) o processo não foi instruído com a devida documentação para a compreensão dos fatos, o que caracteriza a precariedade do trabalho e uma violação dos ditames do art. 142 do CTN: principalmente, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido; além disso, segundo o art. 9º, do PAF, o auto de infração deverá ser instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito; o exercício do

direito de defesa foi prejudicado, com a violação de diversos preceitos como o art. 5º, XIV, XXXIII, LIV e LV, da Constituição Federal; art. 8º do PAF; arts. 3º, II, e 46 da Lei nº 9.784/1999; art. 146, §§ 2º e 3º do Decreto nº 7.574/2011 e a Lei nº 12.527/2011; conforme jurisprudência do CARF;

2) O auto de infração teve o indevido empréstimo das conclusões de outro processo administrativo (nº 18470.731952/2011-69), este, por sua vez, baseado em fatos averiguados em estabelecimento diverso do ora autuado, mais exatamente na filial localizada em Cabo de Santo Agostinho, Pernambuco (“Unidade Cabo”), sendo a impugnante a filial de Campo Grande, Rio de Janeiro (“Unidade Campo Grande”); não houve a produção de provas específicas para o caso e a documentação fiscal e os livros fiscais fornecidos à fiscalização deveriam ter sido utilizados, inclusive para a discriminação dos insumos com créditos não aceitos e os respectivos fornecedores, tendo sido, aliás, ignorado o princípio da autonomia dos estabelecimentos como contribuintes do IPI; para os processos, os períodos fiscalizados são distintos e há empresa (RAVIBRÁS Embalagens da Amazônia Ltda.) que não efetuou fornecimentos à “Unidade Cabo”; há, portanto, ausência de motivação fática, sendo nulo o empréstimo das conclusões, conforme entendimento do CARF;

3) Os créditos relativos a insumos oriundos da PEPSI-COLA foram glosados sem a indicação dos motivos para tal, sendo que o referido fornecedor preenche os requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010, para o aproveitamento dos créditos, cujo direito foi reconhecido expressamente pela SUFRAMA; a validade de todo ato administrativo depende da indicação dos motivos de fato e de direito e da demonstração da perfeita correlação entre ambos (subsunção do fato à norma); segundo a teoria dos motivos determinantes, a inexistência ou a qualificação incorreta dos motivos de fato vicia o ato administrativo, conforme jurisprudência do STF e do CARF; assim, deve ser reconhecida a nulidade parcial do lançamento de ofício.

No mérito:

1) Os créditos sobre a aquisição de produtos fabricados na Zona Franca de Manaus têm apropriação assegurada; a empresa fornecedora é titular de incentivo fiscal com tratamento diferenciado assegurado pelo art. 40 do ADCT, o que foi reconhecido pelo STF em ressalva contida em acórdão proferido no RE 566.819/RS, sendo que a repercussão geral será apreciada nos autos do RE nº 592.891/SP; a manutenção dos créditos garante o tratamento tributário mais benéfico para as aquisições oriundas da ZFM, conforme jurisprudência do STJ e do TRF da 3ª Região;

2) Não é cabível a cobrança de IPI em decorrência da alegada apropriação indevida de crédito na entrada de bebidas prontas para o consumo sujeitas ao regime monofásico (tributação única na saída inicial), pois o tributo foi ulteriormente pago na saída das mercadorias (como pode ser comprovado em perícia); quando muito, a fiscalização poderia ter exigido acréscimos moratórios de forma isolada por força da postergação na satisfação da obrigação principal, mas nunca o tributo (bis in idem), conforme o Parecer Normativo nº 02/96 e

precedente do CARF; deveria, pelo menos, ser determinada a realização de diligência, conforme resoluções anexadas do CARF para casos semelhantes.

Por fim, requer que seja reconhecida a improcedência das glosas de créditos em causa, com o cancelamento definitivo do auto de infração. Outrossim, caso haja dúvida, requer que seja realizada diligência (na verdade, perícia técnica, com quesitos em anexo e tendo a empresa KPMG Tax Advisors Ltda. como assistente técnico) com o fito de excluir o imposto comprovadamente pago na saída.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada procedente em parte, para exonerar os valores de R\$ 955.939,82 de IPI e de R\$ 716.954,87 de multa de ofício, referentes ao período de apuração de novembro de 2011, além dos juros de mora correspondentes. Os fundamentos da decisão encontram-se resumidos nos enunciados da ementa que seguem transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sendo para fins de comercialização as respectivas aquisições e sem direito a crédito na escrita fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 NULIDADE. APURAÇÃO DA GLOSA DE CRÉDITOS. ERRO DE CÁLCULO.

Inexiste nulidade do feito no caso de erro de cálculo na apuração da glosa de créditos, sendo a inexatidão material passível de saneamento mediante a exoneração da parcela indevida.

NULIDADE. PROVA EMPRESTADA.

São válidas todas as provas em direito admitidas, mormente a prova emprestada de processo concernente a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A despeito de omissões na fundamentação fática, inexistiu nulidade por vulneração do direito à ampla defesa e ao contraditório se o exame sistemático dos elementos probatórios e das circunstâncias fáticas permitir a plena compreensão da acusação fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia que, apesar da presença de todos os requisitos básicos, seja prescindível para o deslinde da questão.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Na data da decisão, como o montante total do imposto e da multa de ofício exonerado foi superior ao limite de alçada, fixado na Portaria MF 375/2001, em conformidade como disposto no art. 34 do Decreto 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei 9.532/1997, foi interposto recurso de ofício perante este Conselho.

No dia 9/9/2016, a interessada foi cientificada da referida decisão. No dia 11/10/2016, interpôs o recurso voluntário de fls. 1725/1747, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e reiterou o pedido de perícia/diligência realizado *initio litis*, com o objetivo de esclarecer dúvida quanto ao pagamento do imposto ora exigido. Em aditamento, alegou nulidade da decisão recorrida, por inovação na fundamentação.

A Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de fls. 1805/1835, em que contraditou as questões preliminares e de mérito suscitadas no recurso voluntário.

Em relação às preliminares de nulidades da autuação e da decisão recorrida, a representante da Fazenda Nacional alegou que: a) não havia que se cogitar de nulidade da decisão recorrida, por inovação de fundamento, especialmente, porque, diante da licitude da “prova emprestada”, ficou descartado qualquer ineditismo fático ou jurídico do acórdão recorrido em relação ao auto de infração, tendo em vista que a DRJ apenas detalhou as provas que foram utilizadas para lançar a própria AMBEV S/A em processo similar e que são plenamente aproveitáveis para o presente caso; ademais, a decisão contemplara todos os motivos (de fato e de direito) que justificaram as glosas de crédito de IPI; e b) não havia nulidade da autuação em razão inexistência de prova ou da prova emprestada; no primeiro caso, porque restou confirmado mero equívoco da autoridade fiscal ao calcular as glosas dos créditos de IPI indevidamente contabilizados pela recorrente para o mês de novembro de 2011; e no segundo caso, porque os processos resultantes de outras fiscalizações em estabelecimentos do grupo AMBEV eram similares ao presente caso, isto é, não idênticos, de modo que a fiscalização lavrou o TVF de acordo com o período fiscalizado (anos 2011 e 2012) e conforme os livros e registros contábeis do estabelecimento fiscalizado (“Unidade Campo Grande”).

No que tange ao mérito, alegou que: a) o princípio da não cumulatividade não assegurava o direito de apropriar crédito do imposto na aquisição de insumo isento; b) não foram observados os requisitos estabelecidos no art. 6º do Decreto-lei 1.435/1975, para o aproveitamento de crédito presumido de IPI, referente aos insumos oriundos da ZFM, utilizados na fabricação de bebidas e materiais de embalagem; e c) houve descumprimento do

regime especial de tributação monofásica de bebidas (refrigerantes e cervejas), previsto no art. 58-N da Lei 10.833/2003, denominado REFRI.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso voluntários é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido. Enquanto que o recurso de ofício não será conhecido, porque o valor do crédito exonerado está abaixo do limite de alçada fixado para o órgão de julgamento de primeiro grau, conforme a seguir demonstrado.

I DO RECURSO DE OFÍCIO

O presente recurso de ofício foi interposto em razão da exoneração dos valores de R\$ 955.939,82 de imposto e de R\$ 716.954,87 de multa de ofício, referentes ao período de apuração de novembro de 2011.

Na data do julgamento de primeiro grau, o valor total do crédito exonerado estivesse além do limite de alçada, no valor de R\$ 1.000.000,00, fixado na Portaria MF 3/2008. Acontece que, em seguida, o referido valor limite foi alterado para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), pelo art. 1º da MF 63/2017, que segue transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

E no âmbito deste Conselho, o limite de alçada do recurso de ofício deve ser atendido na data do julgamento do citado recurso e não na data do julgamento de primeira instância, conforme dispõe a Súmula CARF nº 103, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 103: *Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Com base nessas considerações, não se toma conhecimento do referido recurso de ofício, por não atender o limite de alçada exigido no art. 34, I, do Decreto 70.235/1972 e fixado no art. 1º da Portaria MF 63/2017.

II DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O presente recurso voluntário trata de questões preliminares e de mérito, a seguir apreciadas.

II.1 Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão recorrida e da autuação.

Da nulidade da autuação A recorrente alegou nulidade da autuação, por cerceamento ao direito de defesa e violação a diversos preceitos constitucionais, legais e regulamentares, baseada nas seguintes alegações: a) ausência de elementos probatórios, que demonstrassem a correlação entre os valores glosados e os créditos efetivamente apropriados; e b) impossibilidade de utilização de provas e conclusões emprestadas, relativas a fiscalizações de outros estabelecimentos e de períodos diversos ao presente caso.

Previamente, é oportuno esclarecer que a irregularidade que deu origem a presente autuação foi a apropriação indevida de créditos do IPI, registrados nos anos de 2011 a 2012, que resultou na glosa de: a) créditos presumidos/fictos do IPI calculados sobre insumos isentos do imposto, adquiridos de estabelecimentos industriais instalados na Amazônia Ocidental/Zona Franca de Manaus (ZFM); e b) créditos normais do IPI destacados/cobrados nas notas fiscais de aquisição de bebidas (refrigerantes e cervejas) prontas para comercialização, sujeitas à sistemática monofásica de apuração e recolhimento do imposto, estabelecida no art. 58-N da Lei 10.833/2003.

Como as duas glosas foram motivadas por motivos distintos e a recorrente alegou nulidade apenas da parte da autuação relativa à glosa dos créditos presumidos/fictos, logo, não há controvérsia acerca da higidez da parte da autuação concernente aos créditos normais do IPI destacados nas notas fiscais de aquisição de bebidas prontas para revenda, por se tratar de fundamento autônomo.

A primeira alegação, referente à falta de prova da correlação entre os valores dos créditos glosados e dos créditos efetivamente apropriados, refere-se apenas à glosa dos créditos fictos/presumidos, calculados sobre os insumos isentos adquiridos de estabelecimentos situados na ZFM, discriminados na planilha de fls. 592/593 (valores mensais consolidados dos créditos presumidos do IPI glosados), integrante do Termo de Verificação de Fiscal (TVF) de fls. 583/600, cujos valores foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do Livro de Registro de Apuração do IPI da recorrente.

Segundo a recorrente, embora o Órgão de julgamento de primeiro grau tivesse reconhecido que parte da glosa do crédito presumido do mês de novembro de 2011 fora indevida, ele limitou-se a reproduzir “a planilha que continha os valores glosados indicados no Termo de Verificação Fiscal, não proferindo uma palavra sequer a respeito de toda a documentação juntada à Impugnação, que demonstrou a disparidade entre os valores glosados e os créditos efetivamente apropriados.”

E diferentemente do alegado pela recorrente, na referenciada planilha (fls. 1693/1698) encontra-se discriminado, de forma pormenorizado, por período de apuração, tipo de produto, fornecedor, nota fiscal de compra, fundamento legal da glosa e valor do crédito presumido glosado. Portanto, cabalmente demonstrado, em detalhes, a documentação fiscal e a origem/vínculo documental dos valores dos créditos presumidos glosados.

E de acordo com os dados apresentados na referida planilha, as glosas referem-se às aquisições de filmes não especificados, oriundos da empresa AROSUCO; concentrados com mistura de guaraná e açaí da AROSUCO; concentrados à base de sucos de frutas da AROSUCO; kits tipo “cola”, Lipton e H2OH, da PEPSI-COLA; rolhas e tampas plásticas da empresa RAVIBRAS. E os valores dos créditos presumidos relativos a essas aquisições foram glosados, porque não atendiam os requisitos estabelecidos no art. 95, III, combinado com o disposto no art. 237, ambos do RIPI/2010, ou seja, não foram elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional.

Assim, se algum equívoco ocorreu na apuração dos valores dos créditos glosados, a recorrente tinha todos elementos para indicar o valor indevidamente glosado e a respectiva nota fiscal. No entanto, em vez dessa recomendável providência, a recorrente alegou, de forma genérica, que não fora apreciada “toda a documentação juntada à Impugnação”, sem contudo indicar sequer um só documento, o que seria realizado, facilmente, vez que, nas planilhas fls. 892/907 (apresentada pela própria recorrente) e de fls. 1693/1698 (apresentada no corpo do voto condutor do acórdão recorrido), foram discriminados todos valores glosados individualizados por notas fiscais, que embasaram a apuração dos valores dos créditos presumidos glosados de todos os meses dos anos de 2011 e 2012.

Em relação à glosa dos créditos do mês de novembro de 2011, a recorrente repetiu o mesmo equívoco, ao alegar, também de forma genérica, que não havia lastro probatório que justificasse o valor da glosa cancelado pela decisão recorrida e que “a partir da análise do Livro de Registro de Apuração do IPI do estabelecimento (doc. 03 juntado à Impugnação), consolidado na forma da planilha (doc. 04 juntado à Impugnação), demonstrou-se que o valor creditado pela Recorrente foi R\$ 1.375.154,4.” Entretanto, mais uma vez, não indicou o valor que estava errado e a respectiva nota fiscal que confirmadora o equívoco, o que seria facilmente feito, haja vista que discriminados, por documento fiscal e fornecedor, o valor do crédito presumido glosado.

Assim, resta demonstrado a improcedência do alegada cerceamento do direito de defesa, posto que, diferentemente do alegado, a recorrente teve pleno conhecimento dos valores dos créditos presumidos glosados e respectivos documentos fiscais de forma individualizada.

Também não procede a alegação de nulidade da presente autuação, sob o argumento de que não era permitida a utilização das provas extraídas do processo nº 18470.731.952/2011-69, relativo a outro estabelecimento filial da recorrente, em que apuradas as mesmas irregularidades sobre apropriação de crédito presumido do IPI nos anos de 2007 a 2009.

Com efeito, embora a autuação encartado no citado processo refira-se ao estabelecimento filial situado em Cabo de Santo Agostinho/PE (os presentes referem-se ao estabelecimento filial de Campo Grande/RJ) e a períodos de apuração distintos dos presentes dos autos, inequivocamente, as irregularidades/infrações foram as mesmas apuradas nos respectivos procedimentos fiscais, realizados em ambos os estabelecimentos, consoante se extrai do excerto extraído do citado TVF, que segue transcrito:

No processo 18470.731.952/2011-69, citado no item 6 acima, foram aproveitadas provas obtidas em diligências para distinguir os produtos de procedência da Amazônia Ocidental que seriam beneficiados com o aproveitamento do crédito de IPI, por serem produtos elaborados com

matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA e destinados à industrialização pelo adquirente, art. 95, inciso III c/c art.237 do RIPI/2010, dos demais produtos objeto de isenção diversa e que não teriam base legal para este aproveitamento de crédito do IPI:

- VALFILM - Filme Stretch - utilização de óleo de dendê;
- AROSUCO - kit concentrado guaraná - guaraná cultivado regionalmente.

Com base nessa informação e tendo em conta os dados obtidos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do Livro de Registro de Apuração do IPI do período autuado (anos de 2011 e 2012), a recorrente foi intimada a ratificar, apresentar planilha e arquivo digital e a base legal que autorizava a utilização dos créditos presumidos, registrados como “outros créditos” na sua escrituração contábil.

Em 23/10/2014, por meio da petição de fls. 398/418 (item 5), a autuada: a) ratificou os valores dos créditos utilizados; b) apresentou a documentação solicitada; e c) e informou que fazia jus aos créditos incentivados, calculados sobre insumos industrializados na ZFM e insumo adquiridos de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, respectivamente, previstos no art. 225, § 2º, e no art. 95, II, combinado com o art. 237, todos do RIPI/2010.

Com base nos referidos preceitos regulamentares, a fiscalização manifestou o entendimento que a autuada fazia jus somente ao crédito presumido calculado sobre os insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, ou seja, somente em relação aos insumos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS), e utilizados na industrialização de produtos fabricados pelo recorrente.

E com base nas informações contidas nos documentos extraídos dos autos do processo nº 18470.731.952/2011-69 (fls. 610/669) de que somente o “filme stretch”, fabricado com óleo de dendê, adquirido da empresa VALFILM, e o “kit concentrado guaraná”, fabricado com o guaraná cultivado/produzido regionalmente, adquirido da empresa AROSUCO, atendiam os requisitos estabelecidos no art. 95, III, do RIPI/2010. Logo, somente os créditos calculados sobre a aquisição desses insumos foram mantidos e os créditos calculados sobre os demais insumos relacionados na referida planilha, no citado arquivo digital e na Escrituração Fiscal Digital (EFD) foram glosados.

Assim, resta demonstrado que a fiscalização utilizou os mesmos documentos colacionados aos autos do processo nº 18470.731.952/2011-69, para proceder a glosa dos créditos calculados sobre os insumos que não atendiam os requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010. E a utilização de prova emprestada, especialmente, quando atinentes a fatos idênticos ou semelhantes, especialmente, quando relativo ao mesmo contribuinte, encontra-se previsto no art. 30, § 3º, Decreto 70.235/1972 e expressamente no art. 372 do CPC, que se aplica, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal, e segue transcrito:

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

No caso, o contraditório foi plenamente assegurado, seja no curso do procedimento fiscal, quando a recorrente foi intimada a se manifestar sobre os valores dos créditos presumidos registrados na escrituração fiscal, seja após a conclusão do procedimento fiscal, quando a recorrente teve conhecimento de todos os documentos extraídos dos autos do processo nº 18470.731.952/2011-69. E nas duas oportunidades que compareceu aos autos, a recorrente não se dignou demonstrar que os valores dos créditos presumidos glosados foram calculados sobre insumos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, com projetos aprovados pelo CAS.

Assim, por se tratar das mesmas irregularidades relatadas no âmbito do citado processo, que foram apuradas com base nos mesmos documentos, a conclusão apresentada na presente autuação, obviamente, não poderia ser diferente da que fora apresentada na autuação encartada no referido processo.

E com base nessas informações, fiscalização realizou trabalho criterioso de separar dos insumos produzidos e adquiridos dos estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental/Zona Franca de Manaus, aqueles em cujo processo de produção não foram utilizados matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Eis a real fundamentação fática da glosa dos referidos créditos presumidos.

Dessa forma, também fica demonstrado a improcedência da alegação da recorrente de que, nos presentes autos, a autoridade fiscal baseou-se apenas na “conclusão emprestada de outras fiscalizações”.

Por todas essas razões, rejeita-se a presente preliminar de nulidade e mantém-se os valores das glosas dos créditos presumidos remanescentes, determinados na decisão recorrida.

Da nulidade da decisão recorrida A recorrente alegou a nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de que houve inovação no fundamento da autuação, especificamente, quanto à glosa dos créditos calculados sobre os insumos adquiridos da pessoa jurídica “Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda.” (PEPSI), o que configurara aperfeiçoamento do lançamento, o que era vedado pelo art. 145 e 146 do CTN.

Sem razão à recorrente. A leitura do TVF não deixa dúvida alguma de que a glosa dos referidos créditos encontra-se devidamente motivada na presente autuação. Ora, se a autoridade fiscal deixou expressamente consignado que apenas os créditos presumidos relativos ao “filme stretch”, adquirido da empresa VALFILM, e o “kit concentrado guaraná”, adquirido da empresa AROSUCO, atendiam os requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010, a contrário senso, os créditos relativos aos demais insumos, inequivocamente, estavam incluídos na glosa realizada. Em outras palavras, esse também foi fundamento apresentado no voto condutor do julgado recorrido, conforme se infere dos excertos que seguem transcritos:

No relatório fiscal combatido, há a identificação precisa dos insumos cujos créditos são passíveis de aproveitamento: “filme stretch” e concentrado de guaraná. Por oposição, conhece-se os insumos

inadmissíveis como geradores de créditos: todos os outros concentrados e materiais não discriminados.

Ademais, a linha mestra de raciocínio do relatório fiscal é concentrada na idéia da possibilidade de aproveitamento de créditos vinculada ao requisito primordial de emprego de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais na industrialização dos produtos.

Com certeza, as tampas plásticas são materiais adquiridos sem a característica indispensável: origem agrícola e de extração vegetal. Não há direito ao crédito pela isenção do art. 95, III, c/c art. 237 (Amazônia Ocidental), muito menos pela isenção do art. 81, II (Zona Franca de Manaus), todos do RIPI/2010.

Por outro lado, os kits de concentrados tipo “cola”, oriundos da PEPSICOLA, sob o amparo da isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, tiveram o emprego de um produto intermediário denominado “corante caramelo”, industrializado, por sua vez, pela empresa D.D.WILLIAMSON do Brasil Ltda., localizada na Amazônia Ocidental. A matéria prima agrícola e extrativa vegetal é a cana de açúcar cultivada no Estado do Mato Grosso, da qual é produzido o açúcar em usina lá estabelecida e destinado à elaboração do “corante caramelo” na Amazônia Ocidental.

Isso consta do acervo probatório emprestado do processo nº 18470.731952/2011-69 (fls. 610/669).

Os detalhes apresentados pelo nobre relator, com base nos documentos coligidos aos autos, especificamente, em relação as “tampas plásticas” e aos “kits de concentrados tipo cola”, estes últimos adquiridos da empresa PEPSICOLA, apenas reforçam e ratificam o entendimento, a contrário senso, manifestado pela fiscalização de que, com exceção do “filme stretch” e o “kit concentrado guaraná”, os demais insumos não atendiam os requisitos do art. 95, III, do RIPI/2010, logo, a recorrente não fazia jus a utilização dos correspondentes créditos presumidos sobre eles apropriados.

Dessa forma, a recorrente teria melhor contribuído para o sucesso da sua defesa se, em vez de alegar questões restritas a supostos vícios de nulidade da autuação e da decisão recorrida, tivesse apresentados elementos probatórios consistentes que demonstrassem que os insumos glosados atendiam os requisitos determinados no referido preceito regulamentar, o que não ocorreu.

Em suma, demonstrado que não houve a alegada inovação de fundamento e tampouco o aperfeiçoamento do lançamento, rejeita-se a presente preliminar nulidade.

E afastadas todas as preliminares suscitadas pela recorrente, passa-se a análise das questões meritórias.

II.2 Das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia cinge-se a glosa: a) dos créditos presumidos do IPI, calculados sobre os insumos e materiais de embalagem adquiridos de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental/ZFM; e b) dos créditos cobrados na aquisição de bebidas sujeitas ao regime monofásico de tributação do imposto adquiridas prontas para revenda.

Da glosa dos créditos fictos/presumidos do IPI

O direito de apropriação de créditos presumidos do IPI, relativos a produtos isentos elaborados por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos, sujeitos ao pagamento do referido imposto, por estabelecimento industrial localizado em qualquer ponto do território nacional, foi assegurado pelo art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 1.435/1975, a seguir reproduzido:

Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

[...]No RIPI/2010, essa matriz legal foi regulamentada nos arts. 95, III, e 237, a seguir reproduzidos:

Art. 95. São isentos do imposto:

[...]III - os produtos 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 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

[...]Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

Os preceitos normativos em destaque apresentam as condições cumulativas necessárias para que o produto industrializado na Amazônia Ocidental¹ seja contemplado com a isenção do IPI, a saber: a) seja elaborado por estabelecimentos localizados na referida região, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária (**requisito material**); e b) o estabelecimento industrial tenha projeto de fabricação do produto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (**requisito formal**).

¹ A área da Amazônia Ocidental encontra-se definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-lei 291/1967 e compreende os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, o que, obviamente, inclui a Zona Franca de Manaus.

E para que o estabelecimento industrial, localizado em qualquer ponto do território nacional, possa creditar-se do IPI, como se devido fosse, além do atendimento das condições para gozo da referida isenção, o estabelecimento deverá utilizar o produto isento como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no processo de industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Na autuação em apreço, com base na documentação colacionada aos autos (fls. 610/669), a fiscalização concluiu que, dentre os produtos adquiridos pela recorrente, somente o “filme stretch”, adquirido da empresa VALFILM, e o “kit concentrado guaraná”, adquirido da empresa AROSUCO, atendiam as condições para fruição da referida isenção e, por conseguinte, como foram utilizados como insumos de produtos sujeitos ao IPI pela recorrente, esta fazia jus a utilização do respectivo crédito presumido.

De outra parte, por não atender os requisitos legais, glosou os créditos presumidos calculados sobre os demais insumos adquiridos com a suposta isenção de empresas estabelecidas na Amazônia Ocidental/ZFM. Ou seja, como não foram elaborados com matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, consoante as provas coligidas aos autos (fls. 610/669), extraídas do processo nº 18470.731952/2011-69, foram glosados pela fiscalização os créditos presumidos apropriados sobre os valores das aquisições dos concentrados produzidos e adquiridos das pessoas jurídicas PEPSI e pela AROSUCO, bem como das rollhas e tampas plásticas produzidas e fornecidas pela pessoa jurídica RAVIBRAS.

Dessa forma, como não foram elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, mas com produtos intermediários/industrializados, consoante as provas coligidas, extraídas do processo nº 18470.731952/2011-69 (fls. 610/669), os créditos presumidos apropriados sobre os valores das aquisições dos concentrados produzidos e adquiridos das pessoas jurídicas PEPSI e pela AROSUCO, bem como das rollhas e tampas plásticas produzidas e fornecidas pela pessoa jurídica RAVIBRAS, foram glosados pela fiscalização.

Noutro giro, a recorrente alegou que a glosa era indevida e que fazia jus ao crédito presumido de todos os insumos adquiridos de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental/ZFM, baseada em dois fundamentos distintos.

O primeiro fundamento diz respeito à interpretação do art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 1.435/1975, a norma legal instituidora do benefício fiscal em análise. Nesse sentido, para a recorrente, (i) o termo “**matéria prima**”, nele empregado, designava um conceito amplo que se aplicava “a todo produto que possua conteúdo vegetal de origem amazônica, *in natura* ou previamente processado”, enquanto que (ii) a expressão “**de produção regional**”, compreendia “as matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais oriundas da Amazônia Legal², e não apenas da Amazônia Ocidental, que é a área onde deve estar instalado o estabelecimento industrial”.

Em suma, no entendimento da recorrente, atendem as condições para gozo da isenção em comento, o produto “deve ser fabricado: (1) na Amazônia Ocidental por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; e (2) com o emprego de

² Segundo o art. 2º da Lei 5.173/1966, combinado com o art. 45 da Lei Complementar 31/1977, a Amazônia Legal corresponde compreende os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Maranhão (parte oeste do meridiano de 44º), Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

matérias de origem vegetal provenientes da Amazônia Legal, não importando se in natura ou já processadas/industrializadas.”

Previamente, cabe ressaltar que, por se tratar de norma sobre isenção, a interpretação do art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 1.435/1975 deve ser feita de forma literal, consoante determina o art. 111, II, do CTN, o que conflita com a interpretação dada pela recorrente que, ao realizar interpretação sistemática e teleológica, conferiu ao referido preceito legal efeito nitidamente ampliativo.

Com base nessa premissa, ao atribuir ao termo “matéria prima” sentido amplo, de modo, a abarcar tanto produtos agrícolas ou extrativos *in natura*, quanto produtos processos/industrializados com tais produtos, inequivocamente, a recorrente amplia em demasiado o conceito de matéria prima, de sorte que, nele também se incluiria o conceito de produto intermediário, que tem significado próprio, que o distingue de matéria prima.

E a menção apenas ao termo “**matérias-primas**” no *caput* do art. 6º, que trata dos requisitos da isenção, e às expressões “**matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem**” no seu § 1º, que fixa os requisitos para apropriação do crédito presumido, certamente, confirma que o legislador tinha pleno conhecimento da diferença que representa cada um dos termos. Logo, no que tange à isenção em comento, o termo “**matérias-primas**” compreende apenas os produtos de origem agrícolas e extrativas vegetais de produção regional *in natura*.

E ao considerar incluídos na expressão “de produção regional” todos os produtos agrícolas e extrativos vegetais produzidos na área da Amazônia Legal e não apenas os produzidos na área da Amazônia Ocidental, a recorrente também atribuiu a referida expressão alcance demasiado amplo não contemplado pelo preceito legal em apreço.

Nesse sentido, pede-se licença para transcrever os escorreitos fundamentos apresentado pelo nobre ex-Conselheiro Antonio Carlos Atulim, exarados no voto condutor do Acórdão nº 3403-003.324, de onde extrai-se os pertinentes trechos que seguem transcritos e que aqui adota-se como razão de decidir, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, fica demonstrado serem improcedentes as alegações da recorrente que atribuem interpretação alargada as expressões "matérias-primas" e "produção regional", não permitida pelo art. 111, II, do CTN.

O segundo fundamento diz respeito à interpretação do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ("ADCT") da Constituição Federal de 1988

(CF/1988), que recepcionou a legislação referente aos incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus.

Para a recorrente, por força do tratamento tributário diferenciado atribuído no citado preceito constitucional, para que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tivessem tratamento tributário mais benéfico do que aqueles outros insumos isentos provenientes de outras regiões/localidades era necessário que, além de não incidir o imposto, também fosse concedido, ao adquirente dos referidos produtos situados fora da ZFM, o crédito presumido do IPI não cobrado em razão da isenção assegurada aos estabelecimentos industriais sediados na referida localidade.

A isenção de que trata a recorrente, inequivocamente, é aquela prevista no art. 9º do citado Decreto-lei 288/1967, com a nova redação da Lei 8.387/1991, a seguir transcrito:

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91) (grifos não originais)

Diferentemente do que dispõe o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 1.435/1975, o art. 9º em destaque não assegura aos estabelecimentos industriais adquirentes, localizados em outros locais do território nacional, o direito de apropriação do crédito ficto do IPI, não cobrado em decorrência da isenção em comento.

Sabe-se que, especificamente, a questão atinentes o direito de apropriação de créditos do IPI, calculado sobre as aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM, foi submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal (STF) por meio do RE 592.891/SP, submetido a regime de repercussão geral, que se encontra pendente de julgamento.

A matéria de fundo em discussão no referido RE é se a previsão constitucional de incentivos regionais, inscrita no art. 43, § 2º, III, da CF/1988, não justifica a exceção ao regime da não cumulatividade do IPI, estabelecido no art. 153, § 3º, II, da CF/1988, que contrariava o entendimento da Corte, no sentido de que não daria direito ao creditamento de IPI que não tenha sido suportado na entrada.

Assim, por envolver apreciação de matéria de natureza eminentemente constitucional, sabidamente, falta competência a este Colegiado de julgamento, mediante do sopesamento dos referidos dispositivos constitucionais, manifestar a prevalência quanto a aplicação de um deles e, ao mesmo tempo, afastar a aplicação da consolidada jurisprudência do STF no sentido de que o princípio da não cumulatividade do IPI não propicia o direito de crédito sobre as aquisições de insumos isentas, sujeitas à alíquota zero ou não tributáveis,

consoante decisões exaradas nos julgamentos dos RREE nºs 353.657/PR, 370.682/SC, 370.682 ED e 566.819/RS. E especificamente por tratar do direito de apropriação de crédito de IPI, relativo a produtos isentos, merece destaque o enunciado da ementa do RE 566.819/RS, segue transcrito:

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior.

IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito.

IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final. (RE 566819, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010, DJe027 DIVULG 09022011 PUBLIC 10022011 EMENT VOL0246102 PP00445)

A propósito, sabe-se que os integrantes deste Conselho não têm competência para analisar a constitucionalidade de preceito legal que se omitiu ou não permitiu o direito de apropriação de créditos do IPI sobre a aquisição de insumos não onerados por este imposto, conforme determina a Súmula CARF nº 2³, de aplicação obrigatória pelos integrantes deste Conselho Assim, tendo em conta os sólidos fundamentos explicitados no julgamento do RE 566.819/RS e por entender que a concessão de benefício fiscal, a exemplo de crédito ficto ou presumido necessita de previsão legal, conforme exige o § 6º do art. 150 da Carta Magna, que não existe lei não existe para o caso em comento, resta demonstrado que a glosa dos créditos em questão foi corretamente realizada.

No mesmo sentido, tem trilhado as recentes decisões deste Conselho. A título de exemplo, reproduz-se a seguir o enunciados das ementas do acórdão nº 3403-003.242, em que o Colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte e manteve a glosa integral dos créditos do IPI apropriados sobre as entradas de produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 IPI. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA ISENTA. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE.

O Supremo Tribunal Federal já entendeu, no passado, pelo direito de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484), o que chegou a ser estendido às aquisições sujeitas à alíquota zero (RE 350.446), mas este entendimento foi posteriormente alterado, passando a mesma Corte a entender que não há direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero (RE 370.682), depois estendendo o mesmo entendimento em relação às aquisições isentas (RE 566.819), de maneira que a jurisprudência atual é no sentido de que nenhuma das aquisições desoneradas dão direito ao crédito do imposto.

³ Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Nada obstante o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido existir a Repercussão Geral especificamente em relação à aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus ZFM (Tema 322; RE 592.891), isto não equivale ao reconhecimento do direito de crédito, além de que, não pode este Tribunal Administrativo analisar a constitucionalidade das leis (Súmula CARF nº 1).

Conjuntura dos fatos que autoriza a aplicação ao presente caso do entendimento do STF no RE 566.819, visto não haver decisão em contrário no RE 592.891. Precedente (Acórdão 3403003.050, Rel. Cons. Luiz Rogério Sawaya Batista, j. 22/07/2014).

Recurso negado.

Assim, com respaldo na atual jurisprudência do STF, especialmente, nos fundamentos exarados no RE 566.819/RS, tendo em conta o disposto no § 6º do art. 150 da CF/1988, nega-se o direito de utilização dos créditos fictos do IPI relativos à produtos adquiridos com isenção de estabelecimentos localizados na ZFM.

Da glosa dos créditos básicos do IPI (incidência monofásica)

Por considerar indevidos, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos destacados nas notas fiscais de aquisição de bebidas frias, adquiridas prontas para revenda, sujeitas ao regime monofásico de tributação do imposto, denominado de Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), disciplinado nos arts. 58-J a 58-O da Lei 10.833/2003, que se encontravam vigentes na época dos fatos. As regras gerais do REFRI, aplicáveis ao IPI, Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins as foram fixadas no art. 58-J, que segue transcrito:

Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 2º O disposto neste artigo alcança a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial de produtos por ele produzidos. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 3º Quando a industrialização se der por encomenda, o direito à opção de que trata o caput deste artigo será exercido pelo encomendante. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 4º O preço de referência de que trata o caput deste artigo será apurado com base no preço médio de venda: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I – a varejo, obtido em pesquisa de preços realizada por instituição de notória especialização; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

II – a varejo, divulgado pelas administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, para efeito de cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; ou (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

III – praticado pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 5º A pesquisa de preços referida no inciso I do § 4º deste artigo, quando encomendada por pessoa jurídica optante pelo regime especial de tributação ou por entidade que a represente, poderá ser utilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante termo de compromisso firmado pelo encomendante com a anuência da contratada. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 6º Para fins do inciso II do § 4º deste artigo, sempre que possível, o preço de referência será apurado tomando-se por base, no mínimo, uma unidade federada por região geográfica do País. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 7º Para fins do disposto no inciso III do § 4º deste artigo, os preços praticados devem ser informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser definida em ato específico, pela própria pessoa jurídica industrial ou importadora ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 8º O disposto neste artigo não exclui a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil de requerer à pessoa jurídica optante, a qualquer tempo, outras informações, inclusive para a apuração do valor-base. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 9º Para efeito da distinção entre tipos de produtos, poderão ser considerados a capacidade, o tipo de recipiente, as características e a classificação fiscal do produto. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 10. A opção de que trata este artigo não prejudica o disposto no caput do art. 58-B desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 11. No caso de omissão de receitas, sem prejuízo do disposto no art. 58-S desta Lei quando não for possível identificar: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I – a saída do produto, o IPI incidirá na forma dos arts. 58-D a 58-H desta Lei, aplicando-se, sobre a base omitida, a maior alíquota prevista para os produtos abrangidos por esta Lei; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - a saída do produto, o IPI incidirá na forma dos arts. 58-D a 58-H desta Lei, aplicando-se sobre a base omitida a maior alíquota prevista para os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.827, de 2008)

II – o produto vendido, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre as receitas omitidas na forma do art. 58-I desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§12. (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§13. A propositura pela pessoa jurídica optante de ação judicial questionando os termos deste regime especial implica desistência da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 14. O Poder Executivo poderá estabelecer alíquota específica mínima por produto, marca e tipo de embalagem.” (Incluído pela medida Provisória nº 436, de 2008) (Produção de efeito)

§ 14. O Poder Executivo poderá estabelecer alíquota específica mínima por produto, marca e tipo de embalagem. (Incluído pela Lei nº 11.827, de 2008)

§15. A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.(Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

§ 16. O disposto no §15 aplica-se, inclusive, na hipótese da industrialização por encomenda, desde que o encomendante tenha feito a opção de que trata este artigo. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

§ 15. A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51 desta Lei, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.(Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

§ 16. O disposto no § 15 deste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese da industrialização por encomenda, desde que o encomendante tenha feito a opção de que trata este artigo. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito). (grifos não originais)

O REFRI era um de regime especial opcional, em que, enquanto vigente⁴, o IPI incidia única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, conforme estabelecido no art. 58-N da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

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

I - uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

A leitura do preceito legal em destaque revela que, sob a égide do REFRI, a incidência do IPI ocorria única vez na cadeia de comercialização dos produtos e ela dava-se na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial. Logo, trata-se de regime monofásico de tributação, concentrado no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, com a exoneração da cadeia de comercialização seguinte, o que inclui a venda a atacadistas e varejistas, bem como a consumidor, quando realizada pelo estabelecimento industrial ou equiparado.

O regime especial em comento visa a concentração da tributação no estabelecimento industrial e, dessa forma, facilitar a fiscalização e o controle do recolhimento do imposto devido pelo estabelecimento industrial. Em contrapartida, como meio de incentivar a adesão do contribuinte ao referido regime especial, o legislador reduziu, de forma significativa, a carga tributária do IPI fixado para o regime geral de tributação das bebidas frias. E em troca da concentração e simplificação do controle da tributação, a Administração tributária abriu mão de parcela relevante do valor do imposto devido.

Dada essa característica, a aquisição de bebidas frias prontas para revenda, por qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, ainda que integrantes da mesma pessoa jurídica, como no caso em tela, a tributação do imposto dava-se, exclusivamente, na saída do estabelecimento industrial ou equipado a industrial. Em decorrência, os estabelecimentos adquirentes da cadeia seguinte estavam desonerados da tributação na saída dos produtos revendidos e, por conseguinte, não poderiam se creditar do IPI incidente na operação anterior, de saída do estabelecimento industrial ou equiparado.

No caso, em total desrespeito as regras do regime especial pelo qual optou, espontaneamente, o estabelecimento autuado da recorrente, de forma planejada e reiterada, de saída aos produtos adquiridos prontos para revenda como a cobrança do IPI e se creditou do valor do imposto destacados nas notas fiscais de compra.

⁴ O REFRI foi substituído pelo regime de tributação estabelecido nos arts. 14 a 23 da Lei 13.097/2015.

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 02 (fls. 360/369), a recorrente foi intimada a esclarecer e apresentar a base legal que lhe autorizava a utilizar créditos de IPI referentes às notas fiscais de produtos adquiridos para comercialização. Em resposta, com data 23 de outubro de 2014 (fls. 398/418), a fiscalizada alegou o seguinte:

A Intimada esclarece que as entradas em seu estabelecimento com código fiscal de operação "1102 / 2102 - Compra para comercialização" e "1403 - Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária" geraram créditos de IPI tendo por base a não-cumulatividade do referido imposto, conforme aduz o art. 163 do Decreto nº. 4.544/02.

As saídas do contribuinte fiscalizado referem-se tanto a produtos fabricados por ele quanto adquiridos de outros contribuintes, todos pertencentes ao mesmo grupo econômico.

No momento da saída, sendo os produtos idênticos, fabricados ou comercializados, é impraticável segregar as saídas dos produtos fabricados daqueles comercializados, para tributar somente a saída dos fabricados. Nesta monta, a fiscalizada registra os créditos dos produtos adquiridos, visto que sua saída será tributada, com o que se garante a incidência monofásica, vez que foram tributados na sua origem.

Com relação as entradas em seu estabelecimento com código fiscal de operação "1411 - Devolução de Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação" geram créditos de IPI tendo por base art. 167 do Decreto nº. 4.544/02 (Regulamento do IPI).

A Intimada esclarece, por fim, que as entradas em seu estabelecimento com código fiscal de operação "1152 / 2152 - Transferência para comercialização" geram créditos de IPI tendo por base o inciso X do art. 164 do Decreto nº. 4.544/02 (Regulamento do IPI).

Com base nesses breves esclarecimento, extrai-se que a recorrente que: a) dava saída a produtos por ele industrializados e a produtos adquiridos prontos de outros estabelecimento para revenda; b) não tinha controle/segregação das saídas/vendas dos produtos industrializados e dos adquiridos prontos e que, por esse motivo, creditava-se do imposto na operação de entrada do produto pronto no estabelecimento, como forma de evitar nova incidência na saída; c) tinha conhecimento que somente os produtos por ele fabricados estavam sujeito a tributação concentrada (monofásica) do IPI.

No recurso em apelo, a recorrente alegou era indevida a cobrança do IPI motivada pela glosa dos créditos do imposto destacados nas notas fiscais de aquisição de bebidas prontas sujeitas ao REFRI. Para a recorrente, se o imposto creditado na operação de entrada fora posteriormente debitado e pago nas operações de saídas dos correspondentes produtos, logo, nada havia de ser exigido. No máximo, teria havido pagamento a destempo ou postergação do pagamento do imposto, com “o lançamento apenas de juros de mora e multa isolados (Lei nº 9.430/96, art. 43)”, ou, eventualmente, “à luz da jurisprudência do CARF, deveria ter sido exigida apenas eventual diferença de imposto não recolhida sobre as mercadorias autuadas”.

No final, a recorrente asseverou que, em qualquer caso, era “descabida a glosa do imposto creditado na entrada, razão pela qual deve ser cancelada a autuação, ou, quando menos, determinada diligência para exclusão do imposto comprovadamente pago na saída.”

Previamente à análise dessas alegações, é oportuno esclarecer que, conforme anteriormente explicitado, no âmbito do REFRI, por força do disposto no art. 58-N da Lei 10.833/2003, o único contribuinte do IPI é o estabelecimento industrial e, consoante determinação do art. 58-J, § 1º, da Lei 10.833/2003, essa condição aplica-se a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrange todos os produtos por ela fabricados. Assim, em cumprimento a essa exigência legal, o fato gerador e a respectiva obrigação de pagar o IPI, incidente sobre os produtos submetidos ao REFRI, ocorre ou deveria ocorrer na saída do estabelecimento industrial.

E no caso em tela, como houve destaque do IPI nas notas fiscais de entrada/compra, até prova em contrário, tem-se como certo que houve a cobrança do imposto na saída do estabelecimento industrial. A confirmação do asseverado pode ser lida no excerto a seguir transcrito, extraído do citado TVF:

Pelo disposto no artigo 43, inciso X, do RIPI/2010, os produtos transferidos para comércio de um para outro estabelecimento, industrial ou equiparado a industrial, da mesma empresa, poderão sair com suspensão do imposto. Neste caso, o imposto será pago quando da saída do estabelecimento que os receber. Todavia, quando a transferência se der com destaque do imposto, o estabelecimento recebedor não poderá aproveitá-lo como crédito porque os produtos recebidos não estão mais sujeitos ao imposto na saída, haja vista que, como dito, os produtos sujeitos ao regime previsto no art. 58-J da Lei nº 10.833/03 pagarão o imposto uma única vez. (grifos dos originais)

Assim, se o imposto tem única incidência (incidência monofásica) e fora cobrado na saída do estabelecimento industrial, logo, não deveria haver nova incidência/cobrança nas fases de comercialização seguintes. Em consequência, o estabelecimento adquirente dos produtos não poderiam se apropriar dos créditos destacados nas respectivas notas fiscais, porque, se não havia incidência do imposto na saída, por expressa determinação do art. 25⁵, § 1º, da Lei 4.502/1964, as operações de entrada também não geravam crédito do imposto.

Nesse contexto, se eram indevidos os créditos, relativos ao IPI destacados nas notas fiscais de entrada dos produtos prontos, pela mesmo motivo, também eram indevidos os correspondentes valores do imposto supostamente lançados nas notas fiscais de saída do estabelecimento da autuada.

⁵ "Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970) [...]"

No entanto, com base nas informações constantes da Escrituração Fiscal Digital (EFD-SPED) e nos registros constantes do Livro de Registro de Apuração do IPI (LRAIPI), a fiscalização apurou e glosou somente os créditos do imposto.

Assim, resta demonstrado improcedência da alegação da recorrente de que era descabida a glosa dos créditos em comento. Ao contrário, a glosa foi feita de forma correta, posto que realizada em estrito cumprimento ao que determina o art. 25, § 1º, da Lei 4.502/1964.

E uma vez demonstrada o cabimento da glosa dos créditos em destaque, passa-se analisar se era cabível ou não a cobrança da parcela do saldo devedor do imposto que deixou de ser confessado/pago pela recorrente nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, em decorrência da utilização indevida dos referidos créditos, cujos valores encontram-se discriminados no demonstrativo de fls. 597/600. E esses mesmos valores foram objeto do presente lançamento e se encontram discriminados no demonstrativo de fls. 601/602, integrante do questionado auto de infração.

Em relação ao valores dos débitos lançados, que equivalem aos valores dos referidos créditos glosados, no recurso em apelo a recorrente alegou o seguinte, *in verbis*:

*Certo é que, posteriormente à entrada e ao registro dos créditos sobre as bebidas recebidas, houve a **saída destes mesmos produtos com débito do imposto**. Tal fato é constatado a partir dos demonstrativos e documentos exemplificativos juntados à Impugnação ao doc. 08, que demonstram claramente que as mercadorias revendidas pelo estabelecimento autuado saíram com débito do IPI, ao passo que as mercadorias transferidas a centros de distribuição foram por eles tributadas quando da ulterior saída a terceiros. (grifos dos originais)*

Em seguida, em outro trecho do recurso, acrescentou o seguinte, *in verbis*:

*De outro lado, ainda que o registro do crédito fosse vedado em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico, jamais poderia haver o lançamento do tributo, tendo ele sido, ao final, recolhido pela própria Recorrente antes do início do procedimento de fiscalização. Haveria, quando muito, pagamento a destempo do IPI, não estando autorizado o procedimento adotado pela Fiscalização, qual seja, a glosa dos créditos acompanhada da cobrança de tributo já liquidado. Afinal, desse procedimento resultaria **bis in idem** vedado pelo ordenamento.*

A procedência da alegação de que houve apenas postergação/pagamento a destempo ou *bis in idem*, inequivocamente, dependia de comprovação de que houve destaque dos valores do IPI nas notas fiscais de saída dos produtos revendidos e registro dos respectivos valores no LRAIPI, o que não ocorreu.

As notas fiscais apresentadas na fase impugnatória (fls. 925/972), a título exemplificativo, comprovam apenas que a recorrente deu saída a produtos com o destaque do IPI. Entretanto, como ela própria informou no curso do procedimento fiscal, era “impraticável segregar as saídas dos produtos fabricados daqueles comercializados”.

No caso, se os produtos comercializados pela recorrente estavam sujeitos a regimes tributários distintos, conforme anteriormente demonstrado, e não era possível, na

escrituração fiscal regular, segregar as operações de saída sujeitas ao imposto das não sujeitas ao imposto, a recorrente deveria ter sido munido de sistemas de controle adequado, de modo a bem desincumbir-se do ônus probatório que era atribuído. No entanto, não foi o que ocorreu, vez que própria recorrente informou que era impossível a segregação das vendas dos produtos industrializados em relação aos produtos adquiridos prontos, por ausência de adequado sistema de controle.

Nessa circunstância, como saber se tais notas fiscais representam as saídas dos produtos adquiridos prontos, se os produtos adquiridos prontos, segundo a própria recorrente, são idênticos aos que ela industrializa no estabelecimento autuado? Impossível, consoante a própria recorrente informou.

E diante da ausência dos elementos probatórios necessários para a comprovação do fato alegado, a recorrente insistiu com o pedido de diligência, para fim de comprovar que os produtos adquiridos prontos foram tributados nas operações de saída do estabelecimento autuado, o que ela não dignou fazer na fase do procedimento fiscal, apesar de intimada para tanto. Ademais, se existentes tais elementos probatórios, sabidamente, a recorrente tinha o ônus de trazer aos autos, na fase impugnatória, consoante exige o art. 15 do Decreto 70.235/1972, o que não fez.

Além disso, o mero exame dos quesitos iniciais, formulados em adendo a peça impugnatória, verifica-se que os elementos probatórios a serem obtidos com a diligência referem-se a dados/informações existentes ou que deveriam existir na documentação e na escrituração contábil e fiscal da própria recorrente os dos estabelecimentos integrantes da mesma pessoa jurídica, que ela era obrigada a ter, por expressa exigência da legislação tributária. Com esse pedido de diligência, o que a recorrente pretende, de fato, é transferir o ônus para a fiscalização o ônus de comprovar a alegada cobrança do IPI na saída dos produtos revendidos.

Dentre os referidos quesitos, chama a atenção o teor do quesito de nº 3, a que segue transcrito:

*3. Na hipótese de mercadorias descritas no item anterior **terem sido remetidas a outros estabelecimentos da Impugnante com suspensão do IPI**, solicita-se informar se, nas vendas posteriormente promovidas, houve recolhimento do imposto.*
(grifo não originais)

E no âmbito REFRI, sabe-se que a saída de produtos do estabelecimento industrial, com suspensão do imposto, não é permitida. Entretanto, a recorrente vem cometendo essa irregularidade com frequência, a título de exemplo, cita-se a autuação encartada no processo nº 10872.720001/2015-53, cujo Acórdão nº 3302-004.701, restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2012 REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI). FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO NO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS PARA ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. SUSPENSÃO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial do contribuinte optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI).

2. Por falta de previsão legal, as saídas de produtos acabados do estabelecimento industrial para os estabelecimentos comerciais, ainda que do mesmo contribuinte, não podem ser feitas com suspensão do imposto.

No voto condutor do julgado, este Relator apresentou os seguintes fundamentos jurídicos que embasaram a decisão proferida:

Daí a evidente incompatibilidade e ilegalidade de utilização do regime de suspensão do IPI para as saídas das bebidas frias ao abrigo do citado regime especial, conforme concluiu, acertadamente, a nobre Relatora. Com efeito, se o regime de suspensão do IPI aplicava-se somente aos contribuintes do regime geral de tributação de bebidas frias, nos termos do art. 58-A do referido diploma legal, a opção pelo REFRI, inequivocamente, implicava a perda do direito ao regime de suspensão do imposto nas saídas do estabelecimento industrial para os estabelecimentos comerciais.

Assim, ao admitir que a recorrente pudesse usufruir dos benefícios do regime geral (suspensão do imposto) e do regime especial (tributação reduzida), além da evidente afronta ao disposto no art. 58-N da Lei 10.833/2003, a recorrente usufruiu, ilegitimamente, dos dois benefícios fiscais (redução e suspensão) e, em contrapartida, transferiu o ônus duplicado para Administração tributária, sob a forma de recolhimento a menor do imposto e aumento dos gastos na alocação de mão de obra fiscal destinada ao controle e fiscalização da correta apuração do imposto.

Assim, admitir que a recorrente usufrua dos benefícios do regime geral e do regime especial, além das implicações de favorecimento ao contribuinte que agiu de forma ilícita em detrimento daquele que cumpriu as normas do regime especial (diante da clara repercussão na fixação de preços e na concorrência), a Administração Tributária e o erário também foi indevidamente prejudicado, por uma opção ilícita da recorrente, deliberada e planejada com o claro propósito de reduzir o pagamento do IPI devido e ao mesmo tempo adiar o seu recolhimento aos cofres públicos.

De toda sorte, como a recorrente não apresentou prova adequada, sequer um demonstrativo ou planilha, que comprovasse a cobrança do IPI na saída dos produtos prontos do estabelecimento autuado, não há como excluir os correspondentes valores lançados/cobrados no presente auto de infração. A propósito, ressalta-se novamente, na fase procedimental, a recorrente foi intimada a apresentar, de forma segregada, a documentação fiscal adequada, porém, em vez de atender o solicitado, na oportunidade, a recorrente informou que era impossível fazer tal comprovação, por ausência de sistema de controle.

Por todas essas razões, mantém-se a tributação integral dos valores dos débitos correspondentes aos valores dos créditos glosados do IPI destacados nas notas fiscais de aquisição dos produtos prontos para revenda.

III DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, vota-se pelo não conhecimento do recurso de ofício e por negar provimento ao recurso voluntário, para manter a autuação, nos termos da decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araújo, Redator Designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à solução a ser dada no presente caso, pelos motivos a seguir:

A situação versada nestes autos é semelhante à do processo 18470.731952/2011-69, relatado pelo Conselheiro Alexandre Kern, e baixado em diligência por meio da Resolução 3403000.542.

Assim como ocorreu naquele processo, o contribuinte alegou que estaria ocorrendo "bis in idem" em relação à exigência do imposto sobre os produtos recebidos em transferência. E tal alegação já foi feita nas entrelinhas da resposta ao termo de intimação nº 2, 3 e 4, quando o contribuinte alegou que seu procedimento, embora reconhecidamente irregular, não acarretou prejuízo ao fisco porque o imposto creditado na entrada era debitado na saída pelo mesmo valor.

No processo 18470.731952/2011-69, a fiscalização consignou em seu termo de verificação que frente à escrituração do contribuinte, não era possível segregar, por produto acabado recebido para comercialização, os que foram comercializados com eventual destaque do imposto, ainda que irregular, dos que foram objeto de transferência com suspensão do IPI, assim justificando a manutenção, na reconstituição da escrita fiscal, dos débitos decorrentes do eventual destaque de imposto nas notas fiscais de saída, a que se refere a objeção recursal.

Já neste processo, a fiscalização cita trecho da resposta apresentada pelo contribuinte nos seguintes termos "No momento da saída, sendo os produtos idênticos, fabricados ou comercializados, é impraticável segregar as saídas dos produtos fabricados daqueles comercializados, para tributar somente a saída dos fabricados. Nesta monta, a fiscalizada registra os créditos dos produtos adquiridos, visto que sua saída será tributada, com o que se garante a incidência monofásica, vez que foram tributados na sua origem" A fim de melhor subsidiar o julgamento da lide e de se evitar a exigência em duplicidade de crédito tributário, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem para a autoridade administrativa adote as seguintes providências:

a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, alertando-se o contribuinte de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito;

Processo nº 10872.720123/2015-40
Resolução nº **3302-000.730**

S3-C3T2
Fl. 1.874

b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; c) repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora *sub judice*, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes; d) dar ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar de trinta dias para manifestação, e;

e) atendida a diligência, restituir o processo a este colegiado para prosseguimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araújo