MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10872.720123/2015-40

Processo nº	10872.720123/2015-40
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3302-007.763 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de novembro de 2019
Recorrentes	AMBEV S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012
CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.
O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".
IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO.
COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO.
Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012
DECISÃO DE PRIMEIRA GRAU. NULIDADE POR INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. VÍCIO NÃO DEMONSTRADO.
Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito de defesa, a decisão de primeiro grau que apenas detalha os fundamentos jurídicos da autuação, com base na análise das provas coligidas autos.
AUTO DE INFRAÇÃO. PROVA EMPRESTADA. OBSERVADO O CONTRADITÓRIO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.
Observado o contraditório, no âmbito do processo administrativo fiscal, é admitida a prova produzida em outro processo (prova emprestado), mormente se a prova foi extraída de processo de outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica e relativa a demonstração dos mesmos fatos.
AUTO DE INFRAÇÃO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.
Não é nulidade, o auto de infração que a atende todos os requisitos formais e materiais e motivação consistente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em virtude de o valor em discussão ser menor ao do limite de alçada, nos termos do voto do relator. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891, bem como para admitir o estorno dos débitos de IPI indevidamente lançados nas saídas das mercadorias recebidas para revenda e sujeitas ao regime monofásico, segundo o método "II" do Relatório de Especialistas. Vencidos os conselheiros Gerson José Morgado de Castro e Gilson Macedo Rosenburg Filho quanto à questão da entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente substituto), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gerson José Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

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, inexiste 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.

Em 17 de abril de 2018, o processo foi convertido em diligência nos termos da resolução nº 3302.000.730 (fls.1.845-1.873) nos seguintes termos:

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;*
>
> *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.*

Às folhas 1.948-1.952, a fiscalização apresentou seu relatório fiscal, refutando os métodos de apuração apresentados pela contribuinte baseados no laudo/relatório de especialista elaborado pela empresa Ernst & Young. Ato contínuo, a contribuinte apresentou suas considerações sobre o relatório fiscal e pleiteou o cancelamento do lançamento fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário 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.

II – 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.

III – Recurso Voluntário

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

III.1 – Preliminares

Nos termos da resolução nº 3302-000.730, constata-se que o antigo Conselheiro José Fernandes do Nascimento, já apreciou as questões preliminares suscitadas pela Recorrente. Assim, por concordar com suas razões, adoto-a como causa de decidir, a saber:

> ***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 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 de 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, 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 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 equivoco, 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, mias 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, respectivamnte, 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 do 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.

Nestes termos, rejeito as preliminares suscitadas pela Recorrente.

III.2 – Questões de Mérito

Em suas razões recursais a recorrente trouxe os seguintes tópicos para serem analisadas por este, a saber: *(i)) Os estabelecimentos situados na ZFM são titulares de incentivo fiscal que lhes asseguram tratamento diferenciado. Impossibilidade de interpretá-lo como a isenção aplicável às demais unidades industriais em outras regiões; (iii) Descabimento da cobrança do IPI a partir da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeitas ao regime monofásico. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento*, que serão devidamente analisadas.

III.2.a.Os estabelecimentos situados na ZFM são titulares de incentivo fiscal que lhes asseguram tratamento diferenciado. Impossibilidade de interpretá-lo como a isenção aplicável às demais unidades industriais em outras regiões

Em linhas gerais a Recorrente alega:

> Também não prospera a exigência da Fiscalização, chancelada pela DRJ, decorrente da glosa dos créditos de IPI apropriados sobre os demais produtos isentos adquiridos de estabelecimento localizados na ZFM por força do tratamento tributário diferenciado que lhes assegura o artigo 40 do ADCT.
>
> Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha definido que as aquisições de insumos isentos, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do IPI, tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM. A distinção justifica-se para proporcionar o equilíbrio regional e social desejado pela Constituição (arts. 3º, I e III; 43, § 2º, II; 151, II, 170, VII e 174). (...)
>
> Assim, para que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles já isentos e provenientes de outras regiões, é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido, ao adquirente, o crédito do valor correspondente ao IPI sobre a operação.
>
> Do contrário, nenhuma vantagem existiria em adquirir produtos da ZFM. Aliás, na prática, seria mais oneroso comprar na ZFM, pois os custos logísticos são mais altos e encarecem os produtos, de modo que, sem o incentivo (isenção e crédito presumido), a tendência seria adquirir insumos em regiões mais próximas aos centros consumidores. (...)
>
> Portanto, é improcedente a glosa dos créditos relativos aos insumos isentos oriundos da ZFM, tendo em vista o tratamento constitucional conferido àquela área da Amazônia (ADCT, art. 40), devendo ser reformada a decisão DRJ e consequentemente cancelado o AIIM nesse tocante.

Sobre a matéria analisada neste tópico, constata-se que este Conselho tem aplicado a decisão proferida pelo Supremo, RE 592.891, submetido ao rito da repercussão geral, favorável a Recorrente, a saber:

> Conforme consignado pelo ilustre Conselheiro relator, argui a recorrente que os créditos de IPI glosados devem ser mantidos em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, da decisão do STF nos REs nºs 212.484, 358.493 e 350.446 e do próprio CARF, nos Acórdãos 20172.942, 20175.412.
>
> O mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.
>
> Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, tem-se o seguinte precedente:
>
> *"TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE IS ENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.* (TRF2 ª Região Apelação nº 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)

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

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CR/88, ART153, PAR3, INC1 E ART155, PAR2, INC1 e INC2)." (TRF4, AMS 95.04.373844, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)

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

Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido." (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27111998 PP - 00022 EMENT VOL0193304 PP00725 RTJ VOL0016702 PP00698)

Sirvo-me da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo n° 11070.722571/201403:

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

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

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

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

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

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre a não-cumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o·.JPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídico-tributária ferrou o imposto com a marca da não-cumulatividade, que se erige, em nosso Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (Questões, Revista de Direito Tributário 64, pág 168).

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

"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE nº 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE nº 350446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexiste razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-

cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subseqüente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE nº 293511AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e nº 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1ºA, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe115 DIVULG 02102007 PUBLIC 03102007 DJ 03/10/2007 PP00069)

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

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

Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe205 DIVULG 15102013 PUBLIC 16102013)

Do voto condutor consta:

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

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

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

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

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

Isso foi expressamente reconhecido em obter dictum do julgamento do RE n.º 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de

desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagravamento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto n.º 288/67. Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão n.º 9303004.205.

Eis seu voto: [...]

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

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

Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

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

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

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

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

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, in verbis:

***1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.** A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se*

encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do DecretoLei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do DecretoLei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

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

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

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. (Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em: http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Inc*entivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).*

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

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

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

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

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

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo

julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

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

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

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

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

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

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

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

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

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

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

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

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

Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar- se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por

produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

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

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

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

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

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

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

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário.

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

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

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

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

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

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

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

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

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração

Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF– RE nº. 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/0201.212. Processo nº. 10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002); IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas ara o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário n° 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto n° 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de oficio,' prevista no inc. II do art. 364 do RIPI182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo nº 10875.000380/9671, Acórdão nº 20211.328, 2ª Câmara, Sessão de 07/07/1999).

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

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

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se 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". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

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

"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria- prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

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

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

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

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo

de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

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

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

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

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...)"

Em processos envolvendo a exclusão do ICMS da base da cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, tive a oportunidade de externar minha posição de que um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

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

Sobre a aplicação do decidido, consigno:

"DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. LEGITIMIDADE. POLO PASSIVO. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPERCUSSÃO GERAL. INSURGÊNCIA VEICULADA CONTRA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. ***1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.*** *Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento."* (ARE 930647 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe066 DIVULG 08042016 PUBLIC 11042016) (nosso destaque)

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

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgREDED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RSAgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016. *3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido."* (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 27/02/2018) (nosso destaque)

Do voto, destaco:

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

Ainda:

"AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL INEXISTENTE. TEMA 660/STF.

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

2. E neste contexto, limitando-se o extraordinário a suscitar afronta aos referidos incisos e princípios, legítima a incidência à espécie do entendimento do STF

> *firmado no Tema 660, que expressamente consigna que os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa não apresentam repercussão geral. ARE 748.371 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 6/6/2013, publicado em 1º/8/2013.*
>
> ***3. "A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (RE 1.006.958 AgREDED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/8/2017, processo eletrônico DJe210, divulgado em 15/9/2017, publicado em 18/9/2017.).***
>
> *4. Já tendo o STF consignado, no Tema 69/STF, que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", não subsiste a alegada prematuridade em razão de eventual possibilidade de modulação de efeitos. Agravo interno improvido."* (AgInt no RE nos EDcl no REsp 1214431/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/08/2018, DJe 22/08/2018) (nosso destaque)
>
> Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário parcialmente para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

Esta Turma já adotou o posicionamento anteriormente citado nos autos do PA nº 11624.720043/2017-41 (acórdão 3302-007.496).

Neste cenário, adoto as razões da decisão citada para reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

III.2.b - Descabimento da cobrança do IPI a partir da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeitas ao regime monofásico. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento

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. 58J a 58º da Lei 10.833/2003, que se encontravam vigentes na época dos fatos.

Sobre este ponto, a Recorrente defende-se afirmando que 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

Em relação ao tema aqui discutido, peço licença para emprestar o entendimento explicitado pelo i. Conselheiro Antônio Carlos Atulim (acórdão 3402-002.927) que admitiu o

direito da Recorrente apropriar-se dos créditos originários das mercadorias sujeita ao regime monofásico, o qual adoto como causa de decidir, a saber:

> *"No que concerne aos créditos básicos glosados, é incontroverso que se referem às bebidas enquadradas no regime especial de tributação estabelecido na Lei n° 7.798/89, que além de ter estabelecido alíquotas específicas em lugar das "ad valorem" da TIPI, determinou no seu art. 4° que a incidência passaria a ser monofásica.*
>
> *Sendo assim, quando da fabricação dessas bebidas existe direito ao crédito normal do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na sua fabricação (art. 5° da Lei n° 7.798/89), mas tais produtos não conferem direito ao crédito em eventuais etapas seguintes, ressalvado o caso de industrialização por encomenda (art. 4°, § 1°).*
>
> *No caso concreto, o contribuinte não tinha direito ao crédito pelas aquisições de produtos acabados da filial Ambev-Jundiaí e nem das aquisições da empresa Londrina Bebidas, pois além de se tratarem de produtos acabados destinados à comercialização, o regime especial da Lei n° 7.798/89, só admite o crédito na hipótese de industrialização por encomenda, o que não se verificou no caso concreto.*
>
> *Sendo assim, foi correta a glosa dos créditos básicos efetuadas pela fiscalização.*
>
> ***O problema é que uma parte desses produtos monofásicos foi tributada pela filial autuada no momento da saída. Ou seja, embora o crédito tenha sido indevido na entrada, houve débito, também indevido, em uma parte das saídas. Diz-se "em uma parte das saídas", pois o próprio contribuinte alegou que uma parte dos produtos acabados que foram adquiridos para revenda foram transferidos a outras filiais da Ambev com suspensão do IPI, conforme o seguinte excerto do recurso voluntário, in verbis: (...)***
>
> *Diante dessa alegação, a defesa concluiu pela ocorrência de um bis in idem, pois o imposto exigido em decorrência da glosa dos créditos já teria sido recolhido antes mesmo do início da ação fiscal, em razão de o imposto ter sido debitado nas saídas, seja pela própria filial autuada, seja por outras filiais que receberam os produtos em transferência.*
>
> ***No caso das saídas ocorridas com suspensão não há que se falar em bis in idem, pois no caso do IPI prevalece o princípio da autonomia dos estabelecimentos, previsto no art. 313 do RIPI/2002, in verbis:***
>
> *Art. 313. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei n° 4.502, de 1964, art. 57).*
>
> ***Sendo assim, se a própria empresa reconhece que houve o crédito nas entradas, mas que ocorreram saídas com suspensão, isso representa a confirmação de que não houve pagamento na saída do estabelecimento fiscalizado e a glosa efetuada pela fiscalização não configura nenhum bis in idem, pois o estabelecimento fiscalizado (filial Ambev-Anápolis) se creditou indevidamente e nada pagou na saída, uma vez que os produtos saíram com suspensão para outras filiais.***
>
> ***No que concerne às saídas em que houve débito do imposto, embora se tratem de débitos indevidos, pois os produtos estavam sob o regime monofásico, é inegável que a glosa dos créditos sem levar em consideração esses débitos (ainda que***

indevidos) gera um bis in idem, pois o mesmo estabelecimento acabará pagando o IPI duas vezes pelo mesmo fato.

Tendo em vista que os documentos apresentados com a impugnação serviram apenas como indício do bis in idem, este relator acabou sendo convencido pelo então Conselheiro Alexandre Kern a converter o julgamento em diligência, pois no processo n° 18470.731952/2011-69 o referido conselheiro havia se deparado com uma situação semelhante.

O objeto da diligência foi a comprovação do bis in idem, ou seja, o contribuinte deveria demonstrar que tributou as saídas dos produtos sujeitos ao regime monofásico, adquiridos de terceiros ou recebidos de outras filiais, em relação aos quais tomara indevidamente o crédito.

Nesse passo, a defesa apresentou um trabalho elaborado pela empresa de auditoria independente KPMG, cujo relatório se encontra às fls. 2255/2347, por meio do qual foi constado, em síntese, o seguinte:

82,26% dos produtos monofásicos em relação aos quais a filial Anápolis tomou o crédito indevido sofreram débito de IPI na saída para terceiros;

17,74% dos produtos monofásicos em relação aos quais a filial Anápolis tomou o crédito indevido foram transferidos para outras filiais sem lançamento de IPI na saída; o tempo médio para que ocorra o giro de estoque é de 2,16 dias.

A fiscalização contestou esse trabalho da auditoria KPMG, basicamente pelos seguintes motivos: 1) os livros de entrada e de saída comprovam que para os mesmos fatos contábeis o contribuinte não adota procedimento uniforme. Existem aquisições de produtos monofásicos em que ora as entradas ocorrem com crédito do imposto e ora ocorrem sem crédito. Da mesma forma, ora as saídas desses produtos ocorrem com débito do IPI e ora sem débito; 2) a auditoria independente não respeitou os períodos de apuração do imposto, que eram decendiais até maio de 2008 e passaram a ser mensais a partir de junho de 2008, tendo apurado um percentual relativo às saídas tributadas e aplicado esse percentual ao crédito glosado o que não pode ser aceito; e 3) como não foram apresentados os valores tributados obedecendo o critério legal por períodos de apuração, não foi possível fazer a reconstituição dos saldos da escrita fiscal, conforme solicitado na diligência.

Já o contribuinte em sua manifestação de fls. 2588/2602, alegou, em síntese, que: 1) 91,51% dos produtos monofásicos foram tributados na saída seja da própria filial, seja nas saídas de ouras filiais para as quais os produtos foram remetidos com suspensão; 2) a fiscalização confirmou que os produtos vendidos pela filial Anápolis são tributados pela própria filial na saída; 3) a fiscalização não cumpriu o que fora solicitado pela diligência; e 4) não houve contestação da prova produzida e a alegação de transferência de créditos entre estabelecimentos é impertinente ao caso concreto.

Pois bem, sopesando as alegações das partes e o quanto foi solicitado em diligência, considero que restou comprovado de forma satisfatória que uma parte dos produtos monofásicos foram tributados na saída da filial Ambev-Anápolis, ora autuada.

A objeção oposta pelo ilustre Auditor-Fiscal autuante, quanto à falta de uniformidade no critério de escrituração dos livros de entrada e de saída, não prejudicou e nem interferiu na apuração elaborada pela auditoria, pois a KPMG rastreou apenas os produtos objeto da glosa (os quais, obviamente, geraram o crédito indevido), conforme restou consignado no relatório da KPMG (fl. 2264): (...)

No que concerne aos percentuais propriamente ditos, a defesa almeja que se considere o valor de 91,51%. Entretanto, tal valor não pode ser considerado, pois conforme já restou dito alhures, a verificação do* bis in idem *deve levar em conta o princípio da autonomia dos estabelecimentos, não sendo possível considerar pagamentos efetuados por outras filiais.

Sendo assim, só se pode considerar que a glosa efetuada pela fiscalização configurou* bis in idem *em relação a 82,26% dos produtos saídos do estabelecimento, pois quanto aos outros 17,74% a filial Ambev-Anápolis beneficiou-se do crédito indevido e nada pagou na saída.

A questão principal que este colegiado deverá decidir é se os 82,26% podem ser aplicados de maneira uniforme sobre os valores das glosas a fim de revertê-las nesse percentual, ou se seria necessária a demonstração precisa do valor debitado em relação aos produtos monofásicos saídos a cada período de apuração.

A fiscalização questionou o critério adotado pela auditoria KPMG, pois no seu entender a apuração do IPI obedece ao critério dos períodos de apuração estabelecidos em lei. Para o ilustre Auditor-Fiscal seria necessária a demonstração do valor exato que foi debitado pela saída de produtos monofásicos recebidos em transferência a cada período de apuração.

De fato, esse seria o critério ideal caso ele não configurasse a exigência de uma prova impossível de ser produzida. Este relator entende que é praticamente impossível fazer a apuração da forma pretendida pela fiscalização porque os produtos monofásicos em relação aos quais a empresa tomou o crédito indevido enquadram-se na categoria dos bens fungíveis. E sendo assim, pode ser que em uma mesma nota fiscal de saída, uma parte das bebidas tenham gerado o crédito glosado e outra parte tenha sido produzida pela própria filial. Foi por esse motivo que a auditoria KPMG optou pela demonstração da tributação das saídas em termos percentuais considerando o ano calendário de 2008 e, para legitimar esse procedimento, precisou obter o tempo médio de giro do estoque, para poder assegurar que os produtos que geraram o crédito indevido entraram e saíram do estoque durante o ano de 2008.

O art. 2° da Lei n° 9.784/99 prescreve que a Administração Pública na sua atuação obedecerá aos princípios da razoabilidade e da moralidade.

A moralidade tem aplicação inconteste a este processo, pois ninguém pode ser cobrado duas vezes por um mesmo valor. Ainda que seja evidente que o contribuinte violou normas regulamentares que dizem respeito ao crédito e ao lançamento do imposto, ofende o senso de justiça do homem médio a exigência de imposto que já foi debitado pelo estabelecimento industrial antes mesmo do início da ação fiscal.

Já a aplicabilidade do princípio da razoabilidade no caso concreto reside apenas e tão-somente na aceitabilidade da prova produzida na diligência. Embora o correto fosse apurar o débito da forma alegada pela fiscalização, essa tarefa é praticamente impossível no caso concreto, diante da fungibilidade dos produtos. O trabalho realizado pela auditoria KPMG produz a convicção no julgador de que 82,26% das saídas dos produtos monofásicos glosados ao longo de 2008 ocorreram com tributação do IPI. A aplicação uniforme desse percentual sobre as glosas de créditos básicos efetuadas em cada período de apuração, configura prestígio da Administração àqueles dois princípios legais sem nenhum prejuízo ao interesse das partes. A União estará recebendo o IPI lançado de ofício apenas sobre a parcela do crédito que beneficiou indevidamente o contribuinte. E o contribuinte estará pagando apenas pelo prejuízo que causou à União e pagando com juros de mora e multa de ofício.

> *Por fim, cabe esclarecer que este julgado não está absolvendo o contribuinte da infração que lhe foi imputada: escrituração de créditos básicos indevidos pela entrada de produtos monofásicos e de ter dado saída com tributação indevida ou com suspensão a tais produtos.*
>
> *Este julgado apenas aplicou os princípios da moralidade e da razoabilidade para admitir a prova de que houve anulação de 82,26% do crédito indevido por débitos efetuados na saída, não se podendo cobrar novamente o imposto sobre esse percentual de saídas.*
>
> *Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os 82,26%, correspondentes às saídas tributadas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, conforme discriminado na fl. 06, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual, afastando-se o* bis in idem. *Os saldos da escrita fiscal deverão ser reconstituídos considerando-se como glosa 17,74% do valor glosado a cada período de apuração.*

No presente caso, a diferença que prevalece em relação a citada decisão foram as metodologias adotadas pela contribuinte para atender as solicitações realizados por este Conselho, os demais fatos e fundamentos são idênticos.

Pois bem.

Nos termos da petição carreada às fls. 1.965-19.71, a contribuinte manifestou discordância com o relatório de diligência, considerando a conclusão negativa apresentada pela fiscalização, que não realizou a diligência solicitada por este Conselho e concluiu por imprestável o trabalho realizado pela contribuinte para comprovar seu direito, nos seguintes termos:

> *Para cumprir a diligência, a requerente juntou aos autos o Relatório de Especialistas, elaborado por auditores independentes (Ernst & Young),* ***comprovando que houve o lançamento indevido de débitos de IPI*** *nas saídas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de apuração do imposto.*
>
> *Na sequência, deveria o auditor fiscal (i)* ***reconstituir a escrita fiscal dos períodos de apuração*** *objeto da autuação, e (ii)* ***repercutir essa reconstituição no lançamento ora combatido****, por meio de parecer circunstanciado, conforme determinado pelo CARF na Resolução n. 3302-000.730. Porém,* ***nada disso ocorreu****.*
>
> *Em seu Relatório Fiscal, a autoridade assevera que a requerente não fez prova cabal de que houve o lançamento de débitos de IPI nas saídas de mercadorias recebidas para revenda. O auditor fiscal argumenta que a legislação não prevê "aplicação de percentuais (como tese do sujeito passivo) de entradas para sua aplicação na apuração de saídas, qual seja, o contribuinte escritura suas entradas se aproveitando do IPI destacado, confronta com o IPI destacado em suas saídas, recolhendo se o saldo for devedor ou mantendo o saldo escriturado, se credor. Sequer concebe apropriar créditos do Imposto conforme o giro de estoque".*
>
> *Diante disso, o auditor fiscal conclui que o Relatório de Especialistas não tem amparo legal e, portanto, devem ser ignorados os métodos nele apresentados.* ***Não houve****, assim,* ***a reconstituição da escrita fiscal dos períodos de apuração*** *abrangidos pelo auto de infração, para excluir os débitos indevidamente lançados de IPI,* ***nem tampouco a repercussão dessa exclusão no lançamento****, contrariando a decisão do CARF que determinou a realização da diligência, o que não se pode admitir!*
>
> *(...)*

Em resumo, os métodos de trabalho dos auditores independentes foram os seguintes:

*O **primeiro método** extrapola em 90 (noventa) dias o período autuado, pois essa é a média de tempo necessária para que o estoque seja consumido. O método apresenta, ainda, **duas variáveis** ("I.a" e "I.b"), ao considerar ou não as saídas destinadas a filiais, com suspensão do IPI. Com o mapeamento das entradas e saídas dos itens e sua movimentação mensal, a EY fez então um rateio mensal entre as saídas tributadas e não tributadas, aplicando o percentual obtido sobre o valor autuado, para se chegar ao montante que seria devido a título de IPI.*

*O **segundo método** segue o período de apuração do auto de infração e recompõe a movimentação diária dos itens autuados, num procedimento **semelhante ao controle FIFO/PEPS do estoque** ("primeiro que entra, primeiro que sai"). Assim, foi apontada a **posição inicial de estoque** (anterior à suposta infração), e em seguida foram **verificadas diariamente quais foram as entradas e saídas subsequentes de cada item**. Para contabilizar as saídas, foram utilizados os CFOPs que indicam a saída de bens adquiridos para comercialização, e com a comparação entre as saídas tributadas e as não tributadas, obteve-se o percentual aplicado sobre o valor autuado, para identificar o valor que deveria ser estornado pela Fiscalização.*

Tal análise partiu, segundo um dos métodos, do giro de estoque, este considerado o tempo máximo para que os produtos autuados saiam do estoque do estabelecimento.

*Não obstante, foi feita a análise, ainda, segundo método assemelhado ao FIFO/PEPS. Valendo-se dos códigos CFOPs e de **critérios rigorosos para segregar as saídas tributadas e as não tributadas**, bem como **os itens de produção própria e os itens recebidos para comercialização**, o Relatório de Especialistas **rastreia as saídas do estabelecimento que geraram débito indevido do IPI**.*

*Apesar do rigor técnico dos métodos utilizados, o auditor fiscal aponta que estes não estão previstos na legislação. Ora, o giro de estoque é uma informação gerencial, utilizada em larga escala no meio empresarial e que deriva de cálculos aritméticos que têm lastro na documentação fiscal e societária do contribuinte. No caso, esse método se justifica com maior razão, pois trata-se de produtos perecíveis, que necessariamente devem ser comercializados em prazo razoável, antes do término do período de validade do produto. Logo, o estoque da empresa **precisa "girar"** em tempo razoável.*

*Nesse sentido, é evidente a **razoabilidade** do método contábil utilizado no trabalho desenvolvido, pois o giro de estoque é critério utilizado não só em um dos métodos do laudo da EY, como também para o dimensionamento de valores para diversas outras finalidades, inclusive no campo fiscal. Esse método guarda semelhança com sistemática prevista na própria legislação, como é o caso do art. 3º da Instrução Normativa SRF 33/1999, que rege a apuração dos créditos inerentes a insumos destinados à fabricação tanto de produtos incentivados quanto não incentivados.*

Quanto ao FIFO/PEPS, trata-se critério usualmente aceito e aplicado pelos contribuintes e pelo Fisco para efeito de controle de estoque, tendo a EY apenas adaptado sua aplicação ao caso concreto, de forma a isolar cada período de apuração do IPI abrangido pela autuação, caso assim entenda o CARF cabível.

(...)

Em síntese, o Relatório de Especialistas elaborado pela EY é prova cabal de que houve débito do IPI na saída dos produtos cujos créditos foram glosados. Resta,

pois, a esse E. CARF definir o critério para dimensionar o valor do estorno de IPI no lançamento ora combatido, na esteira de precedentes envolvendo a própria requerente, inclusive dessa C. Turma:

Considerando que o entendimento deste relator foi fundamentado na decisão proferida no acórdão nº 3402-002.927 e, que lá fora reconhecido o direito do crédito somente em relação aos pagamentos realizados pela Recorrente, resta apenas à este relator eleger uns dos métodos apresentados pelo contribuinte.

A respeito disso, entendo que a metodologia que melhor se enquadra no presente caso e, que usualmente é utilizada pela fiscalização e aceita pelo contribuinte é o método FIFO/PEPS **do estoque** ("primeiro que entra, primeiro que sai") para calcular o valor do estorno de IPI, devendo, assim, ser considerado o valor apresentado no Relatório de Especialista.

Por todo exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891, bem como para admitir o estorno dos débitos de IPI indevidamente lançados nas saídas das mercadorias recebidas para revenda e sujeitas ao regime monofásico, segundo o método "II" do Relatório de Especialistas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo