



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.902472/2011-55
ACÓRDÃO	3004-000.088 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DA ZFM. APLICAÇÃO DO RE 592.891 RG.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou a tese de que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Aplicação vinculante, nos termos do art. 98, parágrafo único, II, "b", c/c art. 99, do RICARF/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer a aplicação ao caso do que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observado ainda que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020 e para reverter a glosa dos créditos básicos, objeto de débito de IPI na operação subsequente (Lei nº 7798/89), nos termos da decisão proferida no Processo nº 10480.721144/2010-81.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionisio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, foi emitido o Despacho Decisório de e-fl. 284, com fulcro em termo de verificação fiscal, que, do montante do crédito solicitado de R\$ 3.468.252,65 referente ao 2º trimestre-calendário de 2008, reconheceu apenas R\$ 981.254,57 e homologou parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP nº 00703.45917.200808.1.3.01- 4380 (e-fls. 154/157), sendo o demonstrativo de créditos consignado no PER/DCOMP nº 37347.82948.060808.1.1.01-3885 (e-fls. 158/283).

Consoante os termos de verificação fiscal:

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 permite ao Sujeito Passivo utilizar-se, nas formas previstas nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, do saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que não puder ser compensado com o IPI devido na saída de outros produtos, observadas as demais normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Amparado em tal dispositivo legal, o Sujeito Passivo transmitiu os Pedidos de Ressarcimentos/Declarações de Compensações - PerDcomp indicados em epígrafe, concernentes aos saldos credores acumulados do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI nos respectivos trimestres-calendários ali referidos.

Nesse sentido, o presente procedimento fiscal foi inaugurado com o objetivo de apurar a litude dos créditos indicados nas referidas PerDcomps. Todavia, considerando que o Sujeito Passivo já sofreu ampla fiscalização do IPI, quando do atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 04.1.01.00-2009-01151- 0, o qual abrangeu o período de janeiro de 2005 a junho de 2009, englobando, portanto, o período das PerDcomps ora analisadas, tomaremos por base os resultados daquele trabalho, tornando-se assim despicienda qualquer nova intimação ao contribuinte.

Como dito, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 04.1.01.00-2009-01151-0, foi realizada uma fiscalização utilizando-se dos arquivos digitais com as especificações da IN 86/2001 e ADE Cofis nº 15/2001 e dos arquivos SEF (Sistema de Escrituração Fiscal da Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco), a qual teve início em 12/12/2009, com o objetivo de apurar os créditos, os débitos e o saldo credor acumulado do IPI passível de ressarcimento, de janeiro de 2005 a junho de 2009.

Os referidos dados digitais foram confrontados com os documentos fiscais registrados nos livros de Entradas e de Saídas de Mercadorias para certificação da integridade e autenticidade, não se observando diferenças entre eles.

Concluída aquela fiscalização, foi lavrado o Auto de Infração objeto do eprocesso de nº 10480.721144/2010-81, o qual se encontra, nesta data, em trâmite na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife.

Nesse passo, seguem em anexo, como parte indissociável do presente trabalho, o “Termo de Informação Fiscal” que embasou aquele auto de infração, por conter todas as informações que levaram ao lançamento de débitos e à aplicação de glosas de créditos, bem como as planilhas de “RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI” do Sujeito Passivo.

Além da planilha de “RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI”, encontram-se anexadas todas as demais planilhas que detalham as notas fiscais glosadas bem como as notas fiscais que geraram débitos de IPI, por falta de destaque, quais sejam:

- CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO - TRANSFERÊNCIA COM DESTAQUE DO IPI DE BEBIDA TRIBUTADA DE ACORDO COM A LEI Nº 7.798/89. (2007 e 2008)

- CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO - COMPRA DE BEBIDA TRIBUTADA DE ACORDO COM A LEI Nº 7.798/89. (2008)

- CRÉDITO PRESUMIDO INCENTIVADO INDEVIDO – CONCENTRADO PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDA DA POSIÇÃO 2202 – DILUIÇÃO SUPERIOR A 10 PARTES POR UMA, CÓDIGO TIPI 2106.9010 EX 01 (2007 e 2008)

- CRÉDITO PRESUMIDO INCENTIVADO INDEVIDO – MATERIAL DE EMBALAGEM PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Ademais, a fim de facilitar a visualização dos totais dos créditos glosados e dos totais dos débitos **lançados** nas PerDcomps ora analisadas, elaboramos a “**Planilha de Consolidação das Glosas e dos Débitos Apurados**”, a qual totaliza os débitos e as glosas observados, por período de apuração, obtidos a partir da planilha de “RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI”.

DOS AJUSTES DE SALDOS ANTERIORES

Considerando que o trabalho de fiscalização realizado anteriormente compreendeu o período de janeiro de 2005 a junho de 2009 e que a primeira PerDcomp ora analisada é do segundo trimestre de 2007, fez-se necessário efetivar um ajuste de saldo anterior, haja vista os débitos lançados pela fiscalização no período de janeiro de 2005 a março de 2007. Assim, conforme se observa da PerDcomp do 2º trimestre de 2007 (nº 02343.41633.200907.1.1.01-5035), o saldo anterior indicado é de R\$ 5.764.542,94; por outro lado, o saldo apurado pela fiscalização, para o início daquele período, conforme planilha “RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI”, é de apenas R\$ 544.496,73. Com efeito, para fins de “ajuste de saldo anterior”, lançamos a débito na PerDcomp nº 02343.41633.200907.1.1.01-5035, no 1º decêndio de abril de 2007, o valor de R\$ 5.220.046,21 (5.764.542,94 – 544.496,73 = 5.220.046,21); conforme se verifica na coluna “Ajuste de saldo anterior” da “**Planilha de Consolidação das Glosas e dos Débitos Apurados**”.

Para os trimestres subsequentes, 3º e 4º trimestres de 2007, não se faz necessário efetuar qualquer ajuste de saldos anteriores, haja vista que o próprio sistema SCC da RFB se encarregará de recalcular os referidos saldos.

Todavia, considerando que o contribuinte não apresentou PerDcomp referente ao 1º trimestre de 2008, interrompendo assim a sequência de PerDcomps, fez-se necessário efetuar novo ajuste de saldo anterior no 2º trimestre de 2008, PerDcomp nº 37347.82948.060808.1.1.01-3885. Com efeito, para fins de “ajuste de saldo anterior”, lançamos a débito na PerDcomp nº 37347.82948.060808.1.1.01-3885, do 1º decêndio de abril de 2008, o valor de R\$ 1.345.975,67 (1.637.294,64 – 291.315,97 = 1.345.975,67), onde 291.315,97 corresponde ao saldo credor acumulado em março de 2008, apurado pela fiscalização anterior. Este ajuste é mostrado na coluna “Ajuste de saldo anterior” da “Planilha de Consolidação das Glosas e dos Débitos Apurados”.

III. CONCLUSÃO:

Em acordo com os fundamentos de fato e de direito apresentados, concluímos que os créditos ressarcíveis lançados pelo Sujeito Passivo nas PerDcomps sob análise deverão ser reduzidos dos valores demonstrados nas colunas “total de Glosas” e “Total de débitos Lançados” da “Planilha de Consolidação das Glosas e dos Débitos Apurados”.

TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL

(Anexo ao Auto de Infração do IPI)

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em fiscalização realizada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal n.º 04.1.01.00-2009-01151-0 (local), de 07/12/2009, abrangendo o período de janeiro de 2005 a junho de 2009, constatamos infrações à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados que resultaram na falta de lançamento e de recolhimento deste imposto, conforme demonstraremos a seguir.

I. Da Fiscalização

A fiscalização foi realizada por intermédio dos arquivos digitais com as especificações da IN 86/2001 e ADE Cofis nº 15/2001 e dos arquivos SEF (Sistema de Escrituração Fiscal da Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco). Teve início em 12/12/2009, com o objetivo de apurar os créditos, os débitos e o saldo credor acumulado do IPI passível de ressarcimento.

Os dados digitais foram confrontados com os documentos fiscais registrados nos livros de Entradas e de Saídas de Mercadorias para certificação da integridade e autenticidade, não se observando diferenças entre eles.

O Sujeito Passivo, doravante referido como AmBev Cabo, foi intimado e reintimado a apresentar livros, documentos, arquivos digitais, informações e esclarecimentos relacionados à fiscalização. Sempre que requerido, foi concedida prorrogação de prazo para o atendimento das solicitações.

Intimamos fornecedores de concentrados para elaboração de refrigerante e de materiais de embalagem localizados na ZFM (Zona Franca de Manaus) para prestar

informações a respeito do correto enquadramento legal da isenção de seus produtos, tendo em vista a omissão ou dúvida de que o dispositivo legal indicado na nota fiscal realmente se aplicava ao produto.

Registre-se, finalmente, que foi oportunizado à AmBev Cabo para se manifestar sobre as infrações apuradas.

II. Do Regime de Tributação dos Produtos Industrializados pela AmBev Cabo.

Embora a AmBev Cabo fabrique cervejas de malte e refrigerantes, a atividade econômica informada à Receita Federal, CNAE 1113-5-02, refere-se apenas à fabricação de cervejas de malte e chopes. As cervejas e os refrigerantes estão submetidos ao regime de tributação da Lei nº 7.798/89, ou seja: os produtos são tributados por unidade de acordo com os valores constantes da tabela de valores da Nota Complementar NC(22-2), sem prejuízo do disposto na NC (22-1), que trata da redução de cinquenta por cento nas alíquotas de IPI relativas aos refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e que estejam registrados no órgão competente desse Ministério.

Neste regime, conforme dispõe o artigo 4º da Lei nº 7.798/89, com a redação dada pelo artigo 33 da Medida Provisória nº 2.158-33/2001, consolidada no artigo 143 do RIPI/2002(Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), o IPI incidirá **uma única vez**, nos seguintes momentos: a) sobre os produtos nacionais, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial; b) sobre os produtos de procedência estrangeira, no desembarço aduaneiro. Ressalve-se que quando a industrialização se der por encomenda, o imposto incidirá na saída do produto do estabelecimento industrializador e na saída do estabelecimento encomendante.

Pelo disposto no artigo 42, inciso X, do RIPI/2002, os produtos transferidos para comércio de um para outro estabelecimento, industrial ou equiparado a industrial, da mesma empresa, poderão sair com suspensão do imposto. Neste caso, o imposto será pago quando da saída do estabelecimento que os receber.

Todavia, quando a transferência se der com destaque do imposto, o estabelecimento recebedor não poderá aproveitá-lo como crédito porque os produtos recebidos não estão mais sujeitos ao imposto na saída, haja vista que, como dito, os produtos sujeitos ao regime previsto no art. 139 da Lei nº 7.798/89 pagarão o imposto uma única vez. Com efeito, inexistente previsão legal para o aproveitamento do IPI destacado nas transferências de produtos sujeito ao regime de tributação de que trata a Lei nº 7.798/89.

Relativamente às cervejas e aos refrigerantes, a tributação pela Lei nº 7.798/89 vigeu até 31 de dezembro de 2008. A partir de 1º de janeiro de 2009, o IPI destes produtos passou a ser exigido na forma dos artigos 58-B a 58-U da Lei nº 10.833/2003, ou seja, de acordo com o regime geral, mediante aplicação das alíquotas, constantes da TIPI (Tabela de Incidência do IPI), sobre o valor tributável dos produtos, a menos que a pessoa jurídica que os industrializar opte pelo regime especial de tributação previsto no artigo 58-J desta lei, no qual a contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-

base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

O regime especial da Lei nº 10.833/2003 é similar ao regime de tributação da Lei nº 7.798/89, conforme se pode notar pelos dispositivos legais transcritos abaixo.

(...)

III. Das infrações Apuradas.

a) VENDAS DE BENS DE PRODUÇÃO E DE PRODUTOS ACABADOS SEM LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

O estabelecimento industrial que der saída a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, é considerado estabelecimento comercial de bens de produção e obrigatoriamente equiparado a industrial em relação a essas operações. É o que dispõe o artigo 9º, §4º, do RIPI/2002.

(...)

O demonstrativo anexado ao e-processo com o título “Saídas Sem Lançamento do IPI” mostra que AmBev Cabo vendeu os bens de produção: malte, filme contrátil liso, solvente e estabilizante sem o devido lançamento do imposto.

Da mesma forma, com relação ao produto GUARANÁ ANTARCTICA AMAZÔNIA BAG IN BOX 1, código 2106.9010 Ex 02, de produção própria, o Sujeito Passivo deu saída do referido produto sem destaque do IPI nos documentos fiscais, olvidando o disposto no inciso II do art.34 do Decreto nº 4.544/2002, vazado nos seguintes termos: (...)

b) CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO.

A filial da AmBev localizada no município de Jundiaí-SP, CNPJ 02.808.708/0070-20, transferiu para comércio na AmBev Cabo, com destaque do IPI, os produtos relacionados na tabela 1. O imposto destacado nas transferências foi apropriado como crédito básico pela AmBev Cabo.

Conforme mencionado no item “II - Do Regime de Tributação dos Produtos Industrializados pela AmBev Cabo” o IPI destacado nas notas fiscais de transferência de bebidas tributadas de acordo com a Lei nº 7.798/89 não pode ser apropriado como crédito, posto que o creditamento é indevido, por vários motivos, a saber: primeiro, porque os produtos da tabela 1 não se referem a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem destinados à industrialização, mas a produtos acabados destinados à comercialização; segundo, o IPI incide nos produtos da “tabela 1” uma única vez, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial, o que significa dizer que uma vez pago não será mais devido na operação seguinte; terceiro, os produtos não foram industrializados pela AmBev Jundiaí sob encomenda da AmBev Cabo, que consistiria numa exceção à incidência única, hipótese em que o imposto incidiria na saída do produto do estabelecimento industrializador e na saída do estabelecimento encomendante, podendo o encomendante tomar como crédito o IPI pago pelo

industrializador, conforme autoriza o artigo 143, §2º, combinado com o artigo 164, inciso IV, ambos do RIPI/2002, não sendo o caso ora analisado.

Para saber as razões que levaram ao creditamento, intimamos e reintimamos a AmBevCabo, respectivamente, em 28/01/2010 (Termo de Intimação Fiscal 01) e 03/03/2010 (Termo de Intimação Fiscal 02) para os devidos esclarecimentos.

Ademais, considerando que os produtos relacionados na tabela 1 foram vendidos a terceiros e transferidos, desta feita com suspensão do imposto, para outras filiais, solicitamos a comprovação do pagamento do IPI dos produtos quando da saída daqueles estabelecimentos filiais.

A resposta da AmBev Cabo consta do documento anexado ao e-processo imediatamente após os termos de intimações. Em resumo, diz a fiscalizada que as operações de venda da AmBev Jundiá para a AmBev Cabo “se explicam porquanto a operação em questão é uma venda mercantil, e ainda que se trate de empresas do mesmo grupo econômico, as saídas devem ser tributadas pelo IPI(sic)”. “Desse modo a filial Pernambuco toma crédito de IPI nas entradas, transfere com suspensão do imposto para o seu Centro de Distribuição, que apura e recolhe o IPI nas saídas como estabelecimento equiparado a industrial” . O procedimento da AmBev Cabo não tem amparo legal. O pagamento do IPI na saída dos produtos dos estabelecimentos filiais (Centro de Distribuição) não foi demonstrado, e mesmo que tivesse sido, não infirmaria a infração cometida, de utilização indevida de crédito. Aliás, o pagamento do imposto pelas filiais só comprovaria mais uma infração à legislação, punível com multa, conforme prevê o artigo 488, §1º, inciso IV, do RIPI/2002.

(...)

Informações colhidas no sistema CNPJ, anexadas ao e-processo, mostram que a filial AmBev Jundiá foi extinta no início de setembro de 2008. No seu lugar foi criada a filial da empresa AmBev Brasil Bebidas LTDA, CNPJ 73.082.158/0049-76, cuja abertura ocorreu no final de maio de 2008. Esta empresa continuou a vender para a AmBev Cabo os mesmos produtos da tabela 1. Seguindo a mesma metodologia equivocada, a AmBev Cabo continuou a apropriar como crédito o IPI pago nas compras desta empresa. Pelas mesmas razões já discutidas, este creditamento também é indevido.

O demonstrativo anexado ao e-processo com o título “Crédito Básico Indevido” mostra os valores indevidamente apropriados como crédito nas transferências dos produtos da tabela 1. Os créditos indevidos relativos a 2008 foram divididos em dois demonstrativos para distinguir a sua origem, se oriundos dos produtos recebidos da filial AmBev Jundiá (transferências) ou da AmBev Brasil Bebidas LTDA, que não é uma filial da fiscalizada, configurando compra de bebidas.

c) CRÉDITO INCENTIVADO INDEVIDO.

Os produtos industrializados na ZFM (Zona Franca de Manaus) destinados à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional saem dessa região com a isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, desde que atendidos os requisitos ali previstos. Por outro lado, os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e

extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, saem com a isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002.

(...)

Os produtos adquiridos com a isenção do artigo 69, inciso II, quando destinados à industrialização, não dão direito a crédito por falta de previsão legal. Já os produtos adquiridos com a isenção do artigo 82, inciso III, dão direito a crédito incentivado, de valor igual ao imposto, calculado como se devido fosse, por força do disposto no artigo 175 do RIPI/2002.

Em geral, os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão escriturar nos seus livros fiscais os créditos previstos no Capítulo IX, Seção II, subseção I (CRÉDITOS BÁSICOS), subseção II (CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTOS), subseção III (CRÉDITOS COMO INCENTIVO), subseção IV (CRÉDITOS DE OUTRA NATUREZA) e subseção V (CRÉDITO PRESUMIDO) do RIPI/2002. Os créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos deverão ser escriturados pelo beneficiário na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento.

A AmBev Cabo pode, então, escriturar como crédito básico o imposto pago nas aquisições de insumos utilizados na industrialização de seus produtos. Se os insumos forem adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte do imposto, o crédito será calculado mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o insumo, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da nota fiscal. Como crédito por devolução ou retorno, o imposto destacado correspondente aos produtos devolvidos ou retornados ao estabelecimento.

Como crédito incentivado, o imposto calculado, como se devido fosse, sobre os insumos adquiridos com a isenção do inciso III do artigo 82.

(...)

A AmBev Cabo adquiriu preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, classificadas no código TIPI 2106.9010 Ex 01. Os referidos concentrados, utilizados na elaboração dos refrigerantes, foram adquiridos das empresas AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA e PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA, localizados na ZFM (Zona Franca de Manaus). De outra filial da AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA e das empresas CROWN TAMPAS DA AMAZÔNIA S/A e VALFILM AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, todas localizadas na ZFM, foram adquiridos os materiais de embalagem rolhas metálicas, rolhas plásticas e filme stretch.

Sobre o valor de todos os produtos adquiridos da ZFM a AmBev Cabo aplicou a alíquota do IPI prevista na TIPI e lançou o resultado no RAIPI (Registro de Apuração do IPI), como crédito incentivado. Conforme já esclarecido, somente os produtos adquiridos com a isenção prevista no artigo 82, inciso III, dão direito a crédito incentivado, ou seja: os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos

projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, destinados à industrialização pelo adquirente.

Para nos certificarmos de que os produtos provenientes da ZFM são elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção da Amazônia Ocidental, intimamos as empresas AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA, CROWN TAMPAS DA AMAZÔNIA S/A e VALFILM AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, fornecedoras das preparações compostas utilizadas na elaboração dos refrigerantes e dos materiais de embalagem rolhas metálicas, rolhas plásticas e filme stretch, a prestar estas informações.

Conforme mostra a documentação anexada ao e-processo, a PEPSI-COLA informou que os concentrados Pepsi Cola, Pepsi Cola Light, Pepsi Cola Twist, Pepsi Cola Twist Light. saem da ZFM com a isenção prevista no artigo 69, II.

Nenhuma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção da Amazônia Ocidental é utilizada na sua elaboração. Informou ainda que o corante caramelo utilizado como matéria-prima é produzido e fornecido pela empresa D D WILLIAMSON DO BRASIL LTDA, de Manaus-AM. Esta empresa foi intimada a informar a origem da matéria-prima utilizada na elaboração do corante caramelo para bebidas não alcoólicas, manifestando-se, em sua resposta, que inexistente matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de produção regional na elaboração do referido produto.

A empresa AROSUCO informou que somente os concentrados Guaraná Antarctica e Guaraná Antarctica Diet saem da ZFM com a isenção do artigo 82, inciso III, pois contêm extrato de semente de guaraná, produzido na Amazônia Ocidental. Por outro lado, informou que a falta de destaque do IPI nas vendas dos concentrados Soda Limonada Antarctica, Soda Limonada Antarctica Diet, Sukita, Sukita Uva e Tônica Antarctica está amparada na isenção prevista no artigo 69, inciso II, posto que estes concentrados não contêm matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção da Amazônia Ocidental.

Com relação ao material de embalagem, somente a VALFILM assevera utilizar matéria prima agrícola extrativa da Amazônia na elaboração do filme stretch, no caso, o óleo de dendê. A documentação apresentada, anexada ao e-processo, inclui cópia de nota fiscal de compra de óleo de dendê das empresas CAIAUE AGROINDUSTRIAL S/A e EMBRAPA. Desta última há ainda um laudo técnico de conformidade de produção da matéria-prima óleo de dendê, datado de 17/05/2009, no que é afirmado que o óleo de dendê produzido na unidade da EMBRAPA do Rio Urubu é fornecido a VALFILM. Quanto aos demais materiais de embalagem, todos saíram da ZFM com a isenção do artigo 69, inciso II, insusceptíveis de gerar créditos para o adquirente.

As informações prestadas pelos fornecedores foram comunicadas à AmBev Cabo, que foi intimada em 20/04/2010 (Termo de Intimação Fiscal 03) a informar o dispositivo legal em que estava se apoiando para se creditar do IPI calculado sobre as compras da ZFM. Caso o direito estivesse assegurado por decisão judicial, que apresentasse uma cópia da inicial e da decisão vigente.

A resposta foi anexada ao e-processo. Nela a AmBev Cabo afirma não dispor de medida judicial assegurando o direito de se creditar de IPI nas compras de insumos isentos. O creditamento efetuado decorreria da não cumulatividade do IPI, corroborado pela decisão do STF proferida no RE nº 212.484/RS, segundo informações prestadas pelo Sujeito Passivo no documento “Resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01”, anexo ao presente e-processo.

Quando não amparado em decisão judicial favorável própria, como no presente caso, os que reivindicam creditamento nas aquisições de produtos isentos, tributados com alíquota zero e não-tributados socorrem-se da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no aludido Recurso Extraordinário nº 212.484/RS, que reconheceu, por maioria de votos, não ocorrer 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.

A tese que dava sustentação à decisão vencedora deste RE, que embasou, a partir de 1998, vários precedentes do STF em casos concretos relacionados com aquisições de insumos tributados com alíquota zero e não-tributados, revelando certa uniformidade e pacificação do tema, foi revista pelo STF, com repercussão geral, conforme se pode notar pelo RE 353.657/PR e pelo RE 590.809 RG/RS, cujos pontos essenciais estão resumidos da seguinte forma:

(...)

À vista do exposto, os créditos calculados em relação aos produtos oriundos da ZFM com a isenção do inciso II do artigo 69 foram glosados da escrita fiscal do IPI. Consideramos como incentivados apenas os créditos calculados sobre o valor de aquisição dos concentrados Guaraná Antarctica e Guaraná Antarctica Diet e do material de embalagem filme stretch, por se adequarem ao estatuído no inciso III do art. 82, do Decreto nº 4.544/02.

O demonstrativo dos valores glosados foi anexado ao e-processo com o título “Crédito Incentivado Indevido”. Foi elaborado um demonstrativo com as glosas referentes aos concentrados para elaboração de refrigerantes e outro com as glosas referentes ao material de embalagem.

IV. Da Reconstituição da Escrita Fiscal do IPI

Em virtude das infrações apuradas, fez-se necessário reconstituir a escrita fiscal do IPI, a fim de se apurar os saldos corretos do IPI dos períodos analisados.

Em resumo, a escrita, qual tal transcrita no RAUPI (Registro de Apuração do IPI), foi ajustada pelos seguintes débitos e créditos:

a) Lançamentos a Débitos:

- IPI não lançado - saídas de bens de produção e de produtos sem destaque do imposto;
- Glosa de crédito básico indevido – transferências de bebidas;

- Glosa de crédito incentivado indevido – outros, referentes a material de embalagem;
- Glosa de crédito incentivado indevido – concentrados;
- Baixa do saldo credor acumulado passível de ressarcimento apurado pela fiscalização;

b) Lançamentos a Créditos

- Reversão do valor do pedido de ressarcimento baixado pela AmBev Cabo;

A escrita reconstituída está demonstrada na planilha anexa “RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI”, bem como em demonstrativo anexo ao auto de infração. Com efeito, para os períodos de apurações que apresentaram, após a reconstituição da escrita, saldos devedores não declarados pelo Sujeito Passivo, ou superiores aos declarados, que não tenham sido atingidos pela decadência, procedemos à constituição de ofício do crédito tributário através do presente Auto de Infração.

V. Multa por Falta de Lançamento do Imposto

Para os valores não lançados cobertos por créditos (vide “Demonstrativo de Multa – IPI Não Lançado com Cobertura de Crédito”), cabe a aplicação da multa referente à falta de destaque do imposto na nota fiscal, conforme estabelecido no art. 80 da Lei nº 4.502/1964: (...)

VI. Dos Pedidos de Ressarcimento/Compensação de Créditos de IPI

No período fiscalizado, a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS apresentou os seguintes pedidos de ressarcimento do IPI, cujo detentor dos créditos seria o estabelecimento da AmBev Cabo: (...)

A partir dos Pedidos de Ressarcimentos (PerDcomp) apresentados pelo Sujeito Passivo, os possíveis saldos ressarcíveis serão apurados pelo SCC (Sistema de Controle de Créditos) da Receita Federal e, oportunamente, serão encaminhados à fiscalização para análise dos referidos créditos.

Destarte, comunicamos ao Sujeito Passivo, a título de esclarecimento, que quando da efetiva análise dos créditos informados naqueles PerDcomps serão consideradas as glosas e débitos constantes deste relatório fiscal, oportunidade em que será facultado à AmBev Cabo a apresentação de eventual manifestação de inconformidade, nos termos do Processo Administrativo.

VII. Do Período abrangido pela Fiscalização e Do Ajuste na Escrita Fiscal

A fiscalização abrangeu a análise do Imposto sobre Produtos Industrializados do período de janeiro de 2005 a junho de 2009, culminando com a lavratura do presente Auto de Infração no valor de R\$ 32.552.542,91.

Para adequar a escrita fiscal do IPI à realidade apurada pela fiscalização até junho de 2009, fica o Sujeito Passivo intimado a promover o estorno de crédito de R\$ 2.002.150,77 (dois milhões, dois mil, cento e cinquenta reais e setenta e sete centavos), mediante lançamento no RAIPI, no período de apuração correspondente à data da ciência deste auto

de infração, tendo em vista que o saldo reconstituído apurado no último mês de junho de 2009 é de R\$ 1.688.855,06 e o saldo constante do RAIFI é de R\$ 3.691.005,83 (3.691.005,83 - 1.688.855,06 = 2.002.150,77), conforme mostra a anexa planilha "RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI".

Em manifestação de inconformidade, a Recorrente sustentou:

- A nulidade do despacho decisório e do Termo de Informação Fiscal no qual se lastreou, em razão do cerceamento do direito de defesa;
- A nulidade do despacho decisório por utilizar dispositivo expressamente revogado como fundamento legal e/ou por omitir a fundamentação legal dos juros e da multa aplicada;
- A inclusão dos créditos decorrentes do pagamento realizado no bojo do processo administrativo nº 10480.721144/2010-81, implicando necessidade de retificação do despacho decisório ora combatido, sob pena de nulidade e enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Nacional;
- Quanto ao mérito, o reconhecimento como ilegal do despacho decisório, homologando a compensação declarada e deferindo o pedido de restituição/ressarcimento, uma vez que nítida a existência do crédito pleiteado, independentemente da procedência do auto de infração nº 10480.721144/2010-81, sob pena de essa RFB incorrer em *bis in idem* e enriquecimento indevido;
- Subsidiariamente, seja sobrestado o presente feito até a conclusão definitiva do processo administrativo nº 10480.721144/2010-81.

A 2ª Turma da DRJ/RPO, Acórdão nº 14-75.096, negou provimento à manifestação de inconformidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. GLOSA DE CRÉDITOS. ISENÇÃO DO IPI POR FORÇA DO ART. 69, II, DO RIPI/2002. INSUMOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO PARA O ADQUIRENTE. PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO.

O adquirente de insumos isentos do IPI por força do art. 69, II, do RIPI/2002, industrializados na Zona Franca de Manaus, não tem direito a crédito do imposto, nas referidas aquisições, consoante elementos probatórios que informam o auto de infração lavrado em procedimento fiscal, cuja apreciação configura antecedente lógico ao exame do PER/DCOMP.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste nulidade por cerceamento do direito de defesa se a decisão administrativa contiver o enquadramento legal básico e for instruída com demonstrativos de análise de crédito aptos à compreensão das glosas de créditos encetadas, sendo comprovada a ciência do ato decisório ao administrado.

SOBRESTAMENTO DE JULGAMENTO DE PROCESSO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para o sobrestamento de julgamento de processo, sendo que, à luz do princípio da oficialidade, os processos administrativos devem ser sempre impulsionados de ofício; no máximo, sendo o caso de auto de infração anterior, o processo relativo a PER/DCOMP deve aguardar o deslinde da análise do mérito daquele.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Em síntese, a DRJ afastou as preliminares de nulidade suscitadas e no mérito aplicou a decisão do processo nº 19311.720022/2015-07:

GLOSAS DE CRÉDITOS

Todas as glosas de créditos encetadas nos autos do processo nº 10480.721144/2010-81 foram mantidas, conforme o Acórdão nº 11-36.120, da 6ª Turma de Julgamento da DRJ/RECIFE/PE, de 16/02/2012:

A seguir são reproduzidos a ementa e o voto do precitado julgado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2005 a 30/06/2009

FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento de tributos apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

ISENÇÃO DO IPI POR FORÇA DO ART. 69, II, DO RIPI/2002. INSUMOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO PARA O ADQUIRENTE.

O adquirente de insumos isentos do IPI por força do art. 69, II, do RIPI/2002, industrializados na Zona Franca de Manaus, não tem direito a crédito do imposto, nas referidas aquisições.

PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

A não-cumulatividade do IPI é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos.

DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IPI que deixou de ser recolhido pela utilização de créditos não admitidos pela legislação tem sua base legal no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento do IPI é punida com a multa de 75% do valor do imposto não recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2005 a 30/06/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se cogita da nulidade do auto de infração quando, além de formalmente perfeito, em nada malferido tenha sido o direito de defesa do contribuinte.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não-impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

(...)

Voto

A impugnação cumpre os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 (PAF), de 6 de março de 1972, e alterações posteriores. Portanto, dela tomo conhecimento.

(..)

Do mérito

Quanto ao mérito, cabe analisar se o contribuinte poderia ou não se creditar do IPI como se devido fosse, conforme previsão contida no Decreto nº 4.544, de 2002 - Regulamento do IPI (RIPI/2002), em seu art. 175, nas aquisições de matérias-primas e material de embalagem, de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus, com a isenção prevista em artigo diverso ao do inciso III do art. 82 do mesmo regulamento.

A fiscalização entendeu que o benefício do crédito incentivado previsto no art. 175 do RIPI/2002 somente poderia ser aplicado aos produtos industrializados na forma do inciso III do art. 82 do RIPI/2002, não se confundindo o direito de saída com isenção dos produtos industrializados da Zona Franca de Manaus com a manutenção do crédito incidente sobre tais produtos pelos adquirentes, razão pela qual glosou os créditos de IPI aproveitados pelo contribuinte incidentes sobre os produtos saídos com isenção da Amazônia Ocidental que

não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

No art. 82 do RIPI/2002, há três incisos prevendo isenções do imposto para a Amazônia Ocidental, sendo que a questão ora em debate diz respeito ao benefício previsto no inciso III, uma vez que os demais se referem a produtos que deverão ser consumidos dentro da área incentivada, conforme observa-se abaixo: (...)

Há ainda no RIPI/2002 o art. 175, dispositivo que permite a utilização do crédito por parte dos adquirentes do produto isento, in verbis: (...)

Pelo que consta nos autos, o contribuinte considerou ter adquirido com o benefício acima tratado, produtos fabricados por estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus (ZFM), isentos na realidade por força do art. 69, II, do RIPI/2002, e entendeu a fiscalização que por esta razão, não existiria possibilidade de o adquirente destes produtos obter o crédito incentivado do IPI, embora seja permitida a saída com isenção do IPI. O referido art. 69, II, assim dispõe: (...)

Como se verifica a partir da análise do teor dos dispositivos acima transcritos, o fato de a empresa fiscalizada adquirir produtos fabricados por estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM), isentos por força do art. 69, II, do RIPI/2002, não lhe gera direito ao crédito incentivado do IPI, ainda que, repita-se, permitida a saída dos mencionados bens com isenção do imposto para qualquer parte do território nacional, para comercialização, conforme o dispositivo legal supra.

Buscando defender a tese que lhe é favorável, sustenta o impugnante, com base em doutrina e jurisprudência, que o direito de crédito do IPI, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade desse imposto, existiria por decorrência da própria isenção, bastando que as aquisições se dessem na Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental, não cabendo qualquer espécie de restrição, seja por parte do legislador ordinário, seja por parte do intérprete. Tal entendimento, sem prejuízo do devido respeito que merecem os partidários dessa tese, não pode ser acolhido.

À luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em que foi pago o imposto, em que há destaque do imposto na nota fiscal.

Quando tais operações são desoneradas do imposto, em face de os produtos não serem tributados, serem tributados à alíquota zero ou adquiridos sob isenção, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

Com efeito, deve-se considerar que o IPI incide sobre produtos industrializados, e para evitar a chamada incidência em cascata, é atributo desse imposto a não cumulatividade, princípio insculpido no § 3o do art. 153 da Constituição Federal, segundo o qual se compensa o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Essa não-cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser

abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, de acordo com o art. 163 do RIPI de 2002, cuja base legal é o art. 49 do CTN.

Portanto, cumprido o princípio da não-cumulatividade do IPI pelo sistema legal de crédito, a pretensão do interessado, que se acha no direito de se creditar, independentemente da cobrança, ou não, do IPI sobre os insumos adquiridos, resta sem fundamento algum, não podendo ser acolhida.

(...)

Assim, conclui-se que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI, relativos a compras de insumos isentos, objeto da autuação, industrializados na ZFM, no período considerado no procedimento fiscal, restando corretas as glosas, e o restabelecimento dos saldos devedores de IPI delas decorrentes.

No que tange aos créditos básicos glosados pela fiscalização, alega o impugnante que teria sido feita a opção pela saída com suspensão, prevista no art. 42, X, do RIPI/2002.

Ocorre, todavia, que os documentos fiscais constantes dos autos indicam que a transferência de produtos ocorrida entre a Ambev/Jundiaí e a Ambev/Cabo se deu com destaque e não com suspensão do imposto, o que como bem explicitado pela fiscalização afasta a possibilidade de creditamento por parte do estabelecimento recebedor (no caso a Ambev/Cabo), em vista de que os produtos recebidos não estão mais sujeitos ao imposto na saída, já que a legislação vigente previa, como ainda prevê, para os produtos classificados no capítulo 22 da TIPI (no qual encontram-se inseridos os produtos cerveja e refrigerante), o pagamento do imposto em uma única oportunidade, a verificar-se na saída do estabelecimento industrial, ou a ele equiparado. Por outro lado, não há nos autos nenhum indício de que os produtos constantes da Tabela 1 do termo de informação fiscal tenham sido industrializados pela Ambev/Jundiaí sob encomenda da Ambev/Cabo, circunstância que configuraria exceção à incidência única, hipótese em que o imposto incidiria na saída do produto do estabelecimento industrializador e na saída do estabelecimento encomendante, podendo nesse caso o encomendante tomar como crédito o IPI pago pelo industrializador, conforme autoriza o artigo 143, §2º, combinado com o artigo 164, inciso IV, ambos do RIPI/2002.

Também não socorre ao defendente o teor do Processo de Consulta nº 131/04, de responsabilidade da 8ª RF, em vista de que o referido em momento algum indica estar a tratar do caso específico de bebidas do capítulo 22 da TIPI.

Portanto, afastada a possibilidade de saída com suspensão para o caso que se cuida, mais uma vez se apresenta correto o procedimento da fiscalização ao efetuar as glosas correspondentes aos créditos básicos indevidamente considerados.

Da Decadência

No tocante à decadência, considerando que a ciência da autuação se deu em 12/06/2010, alega o contribuinte que estaria extinto o direito de o fisco lançar o período compreendido entre janeiro e maio de 2005. Sustenta que haveria de ser aplicado ao caso o comando contido no § 4º do art. 150 do CTN e não o dispositivo do art. 173, inciso I, do

mesmo diploma legal, tendo em vista que não se estaria a tratar de hipótese de ausência de pagamento e sim de utilização de créditos supostamente irregulares.

Trata-se, portanto, de saber se há que ser aplicado ao caso a regra do art. 150, § 4º (cinco anos do fato gerador), defendida pela defesa, ou a do art. 173, I, do CTN (cinco anos do 1º dia do exercício seguinte).

Pois bem, são duas as razões que, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, causam o deslocamento da contagem do prazo para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, da regra do art. 150, § 4º, para a regra do art. 173, I: a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e a falta de pagamento antecipado.

Afastando-se de plano a primeira hipótese, posto que não se vislumbram nos presentes autos circunstâncias que indiquem a prática das mencionadas condutas ilícitas por parte do sujeito passivo, verifica-se que não há que se acatar o argumento do autuado de que estariam decaídos os lançamentos correspondentes aos períodos compreendidos entre janeiro e maio de 2005, aplicando-se ao caso o art. 150 do CTN, haja vista que o crédito utilizado inexistia. Com efeito, o comando desse artigo exige, para a extinção do crédito tributário, que tenha havido atividade por parte do contribuinte em apurar o tributo devido e proceder ao pagamento antecipado à verificação da autoridade administrativa, o que de fato não ocorreu.

Na forma do art. 124 do RIPI/2002, os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com sua compensação, nos termos dos arts. 207 e 208 do mesmo diploma legal, e quando efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa. O parágrafo único do dispositivo em comento estabelece ainda o seguinte: (...)

*Como se observa, somente é possível homologar-se, no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, a compensação efetuada com os **créditos admitidos** pela legislação do IPI. Todavia, no caso dos autos, conforme já demonstrado em tópico próprio, os créditos considerados pelo impugnante, básicos ou incentivados, não são admitidos pelas normas pertinentes à matéria.*

Diante do exposto, entendo que não assiste razão ao impugnante, devendo se iniciar a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício, na aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN. Verifica-se, portanto, que para os fatos geradores mais antigos lançados de ofício, ou seja, para os fatos geradores correspondentes ao mês de janeiro de 2005, somente ocorreria o prazo decadencial em 31/12/2010.

Como a ciência da autuação se deu em 12/06/2010, afastada está a ocorrência da pleiteada decadência.

(...)

Da Multa de Ofício

Quanto ao questionamento do contribuinte em relação à aplicação da multa de ofício de 75%, deve-se registrar que a imposição de penalidade pecuniária, simples ou majorada, é inexorável.

Com efeito, a multa de ofício, proporcional ao montante do tributo devido, é a penalidade pecuniária imputada pelo não-pagamento do tributo vinculado ao fato gerador ocorrido. Como nenhuma circunstância qualificativa (sonegação, fraude ou conluio) foi observada pela fiscalização e as situações fáticas que restaram comprovadas, enquadraram-se na hipótese de incidência da norma, para os débitos indicados na peça de autuação foi aplicada a multa básica de 75%, não havendo no âmbito administrativo possibilidade de se proceder a sua exclusão.

Matéria não Impugnada / Extinção Parcial

*Quanto à **infração 1** (saída de bens de produção e de produtos acabados sem o lançamento do imposto), conforme já assente no relatório, o contribuinte, apesar de não anuir com os fundamentos do lançamento, não formula argumentos específicos no sentido de contestar a imposição fiscal, ao tempo em que acusa (fl. 1045), com vistas a extinção parcial do lançamento, o recolhimento dos respectivos créditos tributários, por meio dos DARF de fls. 1047/1075.*

*Sendo assim, considero não impugnada a matéria alusiva à infração acima mencionada, nos termos do art. 17 do PAF, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, **cabendo à unidade de origem a adoção de providências no sentido de se confirmar a efetividade dos pagamentos informados e, caso pertinente, aproveitá-los.***

Em Recurso Voluntário, a Recorrente requereu o sobrestamento do presente até o julgamento final do processo nº 10480.721.144/2010-81.

E sustentou que:

- I. Os créditos decorrentes da glosa dos créditos de IPI do estabelecimento autuado estão todos com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do CTN.
- II. Decadência Parcial: o Auto de Infração originário compreende o período de janeiro/2005 a junho/2009, tendo sido dada ciência de sua lavratura à Recorrente em 12/06/2010. Assim, sendo de cinco anos contados da ocorrência do fato imponible o prazo para o Fisco promover a homologação ou o lançamento de ofício, é inescandível que os valores correspondentes aos períodos de janeiro ao primeiro decêndio de junho de 2005 foram extintos pela decadência, na forma do art. 150, §4º, c/c art. 156, V, do Código Tributário Nacional.
- III. Ilegitimidade da glosa dos créditos de insumos originários da ZFM. Aquisição de produtos fabricados com PPB na Amazônia Ocidental, mediante emprego de matérias-primas extrativas vegetais oriundas da região amazônica.

Atendimento de todos os requisitos do art. 6º do DL 1.435/1975 para a fruição dos benefícios da ZFM.

- IV. Os estabelecimentos situados na ZFM são titulares de incentivo fiscal que lhes asseguram tratamento diferenciado. Impossibilidade de interpretá-los como as isenções aplicáveis às demais unidades industriais em outras regiões.
- V. Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime monofásico. O imposto foi debitado na saída das mercadorias.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, o despacho decisório indeferiu os pedidos de ressarcimento e compensação de créditos de IPI relativos ao 2º trimestre de 2008 originários da (i) entrada de bebidas prontas sujeitas ao regime monofásico de tributação, e (ii) aquisição de insumos isentos do imposto oriundos da ZFM serem supostamente indevidos.

A glosa de créditos levou à lavratura do Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 10480.721.144/2010-81.

Sobrestamento deste processo ou reunião com o PA nº 10480.721.144/2010-81 (auto de infração)

A empresa requereu o sobrestamento do presente processo até o julgamento final do processo nº 10480.721.144/2010-81, que se refere ao auto de infração.

O referido processo foi julgado no CARF, tendo sido dado parcial provimento ao recurso voluntário, nesses termos:

Acórdão nº 3401-010.941, julgado em 29/09/2022, Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/01/2005 a 30/06/2009

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DA ZFM. APLICAÇÃO DO RE 592.891 RG.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou a tese de que "Há direito ao creditamento de IPI na

entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Aplicação vinculante, nos termos do art. 62, §2º, do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para 1) reverter 99,58% dos créditos glosados, objeto de débito de IPI na operação subsequente, 2) cancelar o crédito lançado relativo à matéria tratada no RE nº 592.891/SP.

Logo, o pedido de sobrestamento perdeu o objeto.

Da relação de prejudicialidade entre o presente processo de compensação e o auto de infração

É incontroverso, desde a origem, que toda a matéria de defesa sobre a legitimidade dos créditos coincide com a defesa no processo do auto de infração.

A relação de prejudicialidade é clara: o auto de infração constituiu crédito de IPI em razão da insuficiência de recolhimento decorrente da glosa dos créditos tomados pela Recorrente. Já a não homologação das declarações de compensação decorreu das conclusões da ação fiscal que auditou os créditos pleiteados. Assim, com a glosa dos créditos, a reconstituição da escrita fiscal resultou na apuração de diferenças de IPI, que foram lançadas no Processo nº 10480.721.144/2010-81.

No Processo nº 10480.721.144/2010-81, o Colegiado converteu o julgamento em diligência, Resolução nº 3401001.378, para que a autoridade na origem:

1) Intime do autuado para fazer prova cabal de sua alegação de glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, 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 documentos que os legitima, evitando o indébito, inclusive com aplicação subsidiária do artigo 6º do CPC/2015;

2) Com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstitua a escrita fiscal dos períodos de apuração, objeto do lançamento, excluindo-se os débitos indevidamente lançados;

3) Repercute a reconstituição da escrita no lançamento de ofício *in casu*, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes; e

4) Dê ciência desse parecer ao autuado, abrindo-lhe o prazo regulamentar para manifestação, devolvendo-se o processo para este Colegiado dar prosseguimento ao julgamento.

Em resposta, a autoridade fiscal consignou o seguinte:

Em atendimento ao solicitado pelos Ilustres Conselheiros, intimamos a AMBEV S.A, CNPJ 07.526.557/002072 (sucessora de COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV CNPJ 02.808.708/001090), em 06/08/2018, para:

“fazer prova cabal de sua alegação de glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, 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 documentos que os legitima, evitando o indébito, inclusive com aplicação subsidiária do artigo 6º do CPC/2015”

Não obstante a concessão do prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação das informações solicitadas, a recorrente peticionou dilação do prazo por mais 30 (trinta) dias, o que foi prontamente deferido.

Em resposta àquela intimação (fl. 1696/1698), a recorrente requereu a juntada do “Termo de Constatação”, elaborado por KPMG Tax Advisers Ltda, fls. 1703.

Observando o referido “Termo de Constatação”, verifica-se que o mesmo, embora tratando de variados assuntos, limitou-se à análise do seguinte item:

(ii) Glosa de créditos registrados na revenda ou transferência de bebidas prontas para o consumo recebidas de terceiros e de outros estabelecimentos da própria Companhia sujeita à sistemática monofásica de apuração e recolhimento do imposto.

Resumindo a resposta da recorrente, inferimos que a mesma informou que ofereceu à tributação do IPI os produtos que foram recebidos de terceiros, cujos créditos foram indevidamente apropriados e glosados pela fiscalização, em virtude da inobservância da sistemática de tributação monofásica.

Observamos que, diferentemente das providências adotadas em posteriores trabalhos da mesma espécie, desenvolvidos por esta fiscalização tributária, inclusive no mesmo contribuinte, os débitos de IPI que foram indevidamente destacados, quando da saída dos produtos recebidos de terceiros, não foram estornados na auditoria em julgamento. Com efeito, cabe razão à recorrente em pleitear os estornos daqueles débitos do IPI, quando efetivamente destacados nas saídas do estabelecimento industrial fiscalizado. Assim o fazamos.

Identificado que a recorrente destacou, em parte, indevidamente, em suas notas fiscais de saída, o IPI sobre a revenda de produtos adquiridos de terceiros, cujos créditos foram glosados pela auditoria fiscal, posto que indevidos, cabe, por questão de justiça, o levantamento e o consequente estorno dos débitos em seu favor.

Para viabilizar o presente levantamento, identificamos, a partir dos “códigos dos produtos” adquiridos de terceiros, as notas fiscais de saídas desses mesmos produtos que sofreram indevidos destaques do IPI, e as detalhamos nas planilhas

“SAÍDAS COM DESTAQUE INDEVIDO DE IPI”, separadas por ano, de 2005 a 2009, fls. 1.745 a 1.918.

Por via de consequência, fez-se necessário ajustar a Planilha de "RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA DO IPI", na qual incluímos a coluna "Dados Apurados Pela Fiscalização/Créditos/IPI Destacado Indevido", fl. 1.919/1.921, consolidando, mês-a-mês, os valores estornados em favor da recorrente, demonstrando-se os novos saldos da Escrita Fiscal apurados pela fiscalização. Saliente-se que o total de débitos estornados, no período sob análise, foi de R\$ 333.714,14. Registre-se ainda, por oportuno, que parte dos produtos que sofreram a glosa dos créditos pela fiscalização, saíram do estabelecimento industrial fiscalizado SEM o destaque do IPI, conforme registrado pela própria recorrente em seu "Termo de Constatação", elaborado por KPMG Tax Advisers Ltda, fls. 17 daquele Termo, verbis:

"Item A.1.8 Comparativo do saldo tributado em relação ao saldo de crédito glosado.

Comentários: Conforme demonstrado nos comentários dos itens A.1.6 e A.1.7, verificamos que:

- Saídas tributadas: 46,88% do total de unidades relacionadas aos produtos autuados tiveram saída tributada do estabelecimento de Santo Agostinho, sendo que deste total: 43,16% registradas como "demais saídas" (revenda e bonificação); e, 3,72% registradas como transferência para outros estabelecimentos da Ambev. Não obstante, em que pese este percentual ter ocorrido por transferência, constatamos que o IPI foi tributado no momento da saída da própria unidade autuada.
- Saídas transferidas não tributadas: 53,12% do total de unidades relacionadas aos produtos autuados tiveram sua saída por transferência do estabelecimento de Santo Agostinho sem a tributação. (sem destaque no original)

Com efeito, identificados os produtos que sofreram tributação de IPI quando de sua saída, cujos créditos foram glosados, bem como quantificados os respectivos valores de IPI e ajustada a escrita fiscal do IPI em favor do contribuinte, damos por concluída a diligência fiscal.

O acórdão nº 3401-010.941 acatou o relatório da diligência para (i) reverter 99,58% dos créditos glosados, objeto de débito de IPI na operação subsequente, e (ii) cancelar o crédito lançado relativo à matéria tratada no RE nº 592.891/SP.

Diante do parcial provimento, os créditos devem ser restabelecidos para análise da compensação, porquanto o saldo credor de IPI é o objeto do PER/DCOMP. Todavia, a análise dos parâmetros da compensação é de competência da unidade de origem.

Mérito

Aplicação do julgamento do STF no RE nº 592.891/SP

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema nº 322 de Repercussão Geral, RE nº 592.891/SP, fixou 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 de 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”*. A ementa foi assim redigida:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido. (RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019).

O STF rejeitou os Embargos de Declaração opostos e, em 18/02/2021, houve o trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP.

Posteriormente ao trânsito em julgado, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com fundamento no art. 19 da Lei nº 10.522, de /2002, emitiu a Nota SEI nº 18, de 2020 (COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME), com dispensa de contestação, contrarrazões e recursos que tratem da matéria:

“Recurso Extraordinário nº 592.891/SP. Tema nº 322 de Repercussão Geral. Creditamento de IPI na entrada de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014”.

Entendo pela aplicação do RE 592.891/SP para o mérito relacionado ao direito ao **creditamento de IPI sobre insumos isentos**, em razão da vinculação deste Colegiado (termos do art. 98, parágrafo único, II, “b”, c/c art. 99, do RICARF/2023). Nesse sentido:

Acórdão nº 9303-015.632, j. 13 de agosto de 2024, Relator Rosaldo Trevisan

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/03/2015 a 31/12/2016

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE 592.891/SP.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário no 592.891/SP, com trânsito em julgado, 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”. Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN no 18/2020.

(...)

Acórdão nº 9303-015.185, j. 15 de maio de 2024, Relator Vinícius Guimarães:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

MATÉRIA RECURSAL. CONHECIMENTO PREJUDICADO. DECISÃO DO STF NO RE Nº 592.891/SP.

Com relação à primeira matéria, o recurso especial da Fazenda resta prejudicado, tendo em vista o que restou decidido, pelo STF, no RE nº. 592.891/SP, que fixou a tese de que "há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Então, deve ser reconhecido o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos, adquiridos na ZFM, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI.

Assim, a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento do IPI é aquela quando da saída dos mesmos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus. Veja-se o seguinte excerto do voto da Ministra Rosa Weber, no RE nº 592.891/SP:

8. Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas

operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) "nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo", nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.

Em consequência, o crédito a ser lançado no LAIPI deve ser aquele calculado em função da alíquota do produto adquirido da ZFM, como se isenção não houvesse.

Esse é o entendimento vazado, inclusive, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020:

22. Destaca-se que não foi alterado o entendimento genérico do Supremo Tribunal Federal quanto à impossibilidade de apropriação de crédito derivado de imposto não pago na etapa anterior da cadeia do IPI. O presente caso consiste numa hipótese excepcionalíssima de reconhecimento de creditamento fundamentada, exclusivamente no caráter da fornecedora dos insumos, matérias-primas e materiais de embalagens situada na Zona Franca de Manaus, sob fundamento dos arts. 40 do ADET e 43, §2º, III, da Constituição.

23. Destaca-se, mais uma vez, o ponto relativo à previsão de alíquota positiva na TIPI, porque será esse o valor a ser usado para o cálculo do creditamento. A referência será a alíquota geral prevista para o bem oriundo de qualquer empresa localizada em qualquer região do país. Daí, considerando a isenção regional reconhecida às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, aplica-se o creditamento tomando como base a alíquota prevista na TIPI.

A despeito dos vários argumentos de defesa tecidos em manifestação de inconformidade ratificados na peça do recurso voluntário, inclusive a decadência da lavratura do auto de infração, destaco que o mérito das isenções pleiteadas seria favorável à Recorrente até sob fundamento único, em virtude da decisão proferida pelo STF no RE nº 592.891/SP, por essa razão, deixo de analisar as demais alegações recursais.

Por fim, ressalto que o acórdão nº 3401-010.941 aplicou o RE nº 592.891/SP, sem ressalvas e adicionou que:

Nesse tópico, subsidiariamente, deve ser reconhecido o direito aos créditos relativos aos insumos agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, consoante o resultado da diligência de fls. 1655/1657. Onde se consignaram as seguintes premissas:

Por meio deste, confirmou que: (1) o fundamento da isenção dos produtos adquiridos da PepsiCola era o art. 6º do DL 1.435/1975; (2) não houve alteração no entendimento proferido no Ofício SUFRAMA nº 5637/SPR/CGAPI/COPIN de 05/07/2012, que confirma o direito ao crédito em questão; e (3) o projeto industrial do estabelecimento da PepsiCola contava com a devida aprovação da SUFRAMA.

Assim, restou inequivocamente comprovado (e reiterado) que a Requerente faz jus aos créditos de que se cuida.

Créditos Básicos – Lei nº 7798/89

Este tópico refere-se à glosa de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo e que foram recebidas de terceiros e de outros estabelecimentos da própria Recorrente, operações essas sujeitas ao sistema monofásico de apuração e recolhimento dos tributos.

Esse tema foi objeto da diligência realizada no processo do auto de infração, cujo resultado foi acatado pelo Relator do Acórdão nº 3401-010.941, no sentido do reconhecimento da maior parte do crédito.

Em razão da vinculação dos processos, nos termos do art. 47, do RICARF, entendo haver a coisa julgada administrativa:

DECORRÊNCIA E CONEXÃO PROCESSUAL. EFEITOS.

Configurada a decorrência ou a conexão processual entre demandas, em já havendo decisão de mérito definitiva no processo principal ou em algum dos processos conexos acerca dos mesmos fatos em discussão, incabível a rediscussão da matéria de fundo, já encerrada no âmbito do contencioso pela coisa julgada administrativa, devendo o julgamento posterior, em nome da segurança jurídica, fazer refletir os seus efeitos. Acórdão nº 3401-011.716, 27/06/2023, Gustavo Garcia Dias dos Santos.

COMPENSAÇÃO VINCULADA AO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO E AUTO DE INFRAÇÃO

O auto de infração decorre da análise dos pedidos de ressarcimento e compensação. Os valores revertidos nesses processos de direito creditório (com o trânsito em julgado administrativo) terão reflexo nos débitos lançados no auto de infração. Em outras palavras, as decisões administrativas definitivas proferidas nos processos principais vinculados por decorrência faz coisa julgada administrativa, sendo incabível novo reexame da matéria fática e de direito. 3101-004.080, j. 19/08/2025, Relator Renan Gomes Rego.

Por isso, adoto os fundamentos do referido Acórdão nº 3401-010.941:

Em relação à tal glosa, um dos fundamentos desenvolvidos pelo Recorrente é de que há, no presente caso, um bis in idem em relação à exigência do imposto sobre os produtos recebidos em transferência. E isso porque, embora reconheça a irregularidade do procedimento adotado (creditamento de IPI para operações sujeitas à incidência monofásica do imposto), o contribuinte alega que inexistiu prejuízo ao Fisco, haja vista que o imposto creditado na entrada era debitado na saída com a promoção do recolhimento do tributo. Foi exatamente este o fato que motivou a resolução n. 3401001.378.

Pois bem. Em resposta a tal diligência a recorrente traz aos autos robusto "termo de constatação" elaborado pela *KPMG Assessores Ltda.*, cujo objeto foi justamente averiguar se a Recorrente debitava ou não o imposto creditado na saída dos produtos autuados no momento de sua alienação a terceiros (FLS. 17041744).

Para alcançar as conclusões externadas no aludido "termo de constatação", a citada auditoria analisou inúmeros documentos fiscais do contribuinte para o período fiscalizado, dentre os quais destacam-se os controles internos da composição de entradas e saídas dos produtos autuados, o livro registro de entradas, o livro registro de saídas, o livro registro de apuração do IPI e, por fim, o relatório de giro do estoque, os quais foram devidamente acostados aos autos.

E, a conclusão alcançada pela citada auditoria, é no sentido de que a recorrente debitou todas as operações sujeitas à incidência monofásica e que foram objeto da fiscalização aqui referida. É o que se observa dos seguintes trechos do trabalho pericial:

Item A.1.8 - Comparativo do saldo tributado em relação ao saldo de crédito glosado

Comentários: Conforme demonstrado nos comentários dos itens A.1.6 e A.1.7, verificamos que:

- **Saídas tributadas:** 46,88% do total de unidades relacionadas aos produtos autuados tiveram saída tributada do estabelecimento de Santo Agostinho, sendo que deste total:
 - ✓ 43,16% - registradas como "demais saídas" (revenda e bonificação); e,
 - ✓ 3,72% - registradas como transferência para outros estabelecimentos da Ambev. Não obstante, em que pese este percentual ter ocorrido por transferência, constatamos que o IPI foi tributado no momento da saída da própria unidade autuada.
- **Saídas transferidas não tributadas:** 53,12% do total de unidades relacionadas aos produtos autuados tiveram sua saída por transferência do estabelecimento de Santo Agostinho sem a tributação.

Para fins ilustrativos, relacionamos as informações supra no quadro demonstrativo abaixo:

Sumário do demonstrativo - Saídas dos produtos		
Descritivo	Saídas (quantidade)	Percentual
Total de entrada - Produtos atuados [1]	2.183.333	-
Total das saídas tributadas [2]	3.122.915	43,16%
Total das demais saídas não tributadas [3]	0	0,00%
Total das saídas por transferência tributada [4]	268.040	3,72%
Total das saídas por transferência não tributada [5]	3.830.907	53,12%
Total de saídas verificadas [2] + [3] + [4] + [5]	7.211.862	100%

A partir das informações constantes do quadro acima, foi possível extrair qual seria o montante de crédito glosado que teve a saída tributada, não tributada e por transferência, do próprio estabelecimento atuado, mediante a utilização de saldos totais e aplicação de percentuais, conforme abaixo demonstrado:

Sumário do demonstrativo - Saídas dos produtos atuados em relação ao crédito glosado			
Descritivo	Saídas (quantidade)	Percentual	Saldo do crédito glosado (valores - R\$)
Total de entrada - Produtos atuados [1]	2.183.333	-	605.876,16
Total das saídas tributadas [2]	3.122.915	43,16%	261.496,15
Total das demais saídas não tributadas [3]	0	0,00%	0
Total das saídas por transferência tributada [4]	268.040	3,72%	22.538,59
Total das saídas por transferência não tributada [5]	3.830.907	53,12%	321.841,42
Total de saídas verificadas [2] + [3] + [4] + [5]	7.211.862	100%	605.876,16

Destarte, conforme se depreende do quadro acima e critérios supra utilizados para constatação, considerando a relação percentual de 43,16% de saídas tributadas sobre o total de entradas relacionadas ao crédito glosado, resta comprovado que do total de créditos glosados constante do AIIM, analisado no presente Termo de Constatação (R\$605.876,16), R\$ 261.496,15 e R\$ 22.538,59 tiveram a saída tributada pelo estabelecimento de Santo Agostinho pela alienação à terceiros e transferência para outro estabelecimento da Ambev, respectivamente, sendo comprovado, ainda, que a diferença de R\$ 321.841,42 representa os produtos transferidos para outros estabelecimentos da Ambev sem o destaque do IPI no momento da saída.

V. Conclusão

Os nossos trabalhos foram executados mediante a verificação dos documentos contábeis e fiscais disponibilizados pelos representantes da Ambev, os quais, em conjunto com os quadros demonstrativos pertinentes, foram identificados, numerados e anexados.

Como conclusão final alcançada no presente Termo de Constatação, acerca dos pontos suscitados no tópico "Considerações Preliminares", temos o que segue:

- a. Conforme abordado nos comentários do item A.1.4, constatamos que a Companhia é capaz de comprovar o total de saídas correspondente ao período em referência dos produtos atuados, sendo que do total de CFOPs constantes dos documentos fiscais que demonstram o registro de suas saídas dos produtos recebidos de terceiros, para fins de rastreamento das saídas dos produtos atuados, foram considerados tão-somente os CFOPs que representam as operações de (i) revenda, (ii) transferência para terceiros, e (iii) bonificação.
- b. Com base nessa constatação, e comentários constates do item A.1.5, temos que os produtos relacionados no AIIM resultaram em saídas utilizando os CFOPs de saídas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (revenda, transferência para terceiros, devolução de transferência) ou ainda daqueles que de alguma forma poderiam englobar estes produtos no momento da saída

(depósito, bonificação, demonstração, e consignação), contendo dois grupos distintos de saídas, a saber: (i) por transferência; e (ii) demais saídas.

A partir dos exames realizados, com base na documentação mencionada no parágrafo anterior, é possível afirmar, que o saldo total das saídas relativas aos produtos autuados, está contemplado no montante consolidado (estabelecimento autuado e receptores das transferências não tributadas) de 63.051.695 unidades. Tal afirmação encontra respaldo nas informações constantes nos itens A.1.3 e A.2.3, o qual abordou a questão sobre a "Análise do relatório do giro de estoque" e como conclusão restou comprovado que os itens autuados permanecem em estoque (data de entrada até data de respectiva saída), em um prazo não superior a 57 dias no estabelecimento autuado; 43 para o estabelecimento receptor CDD Maceló [81 157]; 52 dias para o receptor CDD Fortaleza [81 513]; 44 dias para o receptor CDD Olinda [81 546] e 44 dias para o receptor CDD Caruaru [81 598], independentemente da data de sua entrada, fato este que possibilita assegurar categoricamente que os itens autuados fazem parte do saldo total de 63.051.695 unidades analisadas, uma vez que sua permanência no estoque da Ambev obrigatoriamente não poderia superar o prazo apresentado em nenhuma hipótese.

Com base nas constatações acima citadas e comentários apresentados no item A.3.1, concluímos que resta comprovado que:

- i. 99,58% dos produtos monofásicos creditados indevidamente na entrada do estabelecimento autuado foram oferecidos à tributação na saída do próprio estabelecimento autuado e dos Centros de Distribuições para os quais referidos produtos deram saída por transferência, saldo este que monta em R\$ 475.907,87, no momento da transferência para outros estabelecimentos ou de sua alienação a terceiros.
- ii. 0,42%, do total de unidades relacionadas aos produtos autuados tiveram saídas não tributadas do estabelecimento autuado e dos estabelecimentos

receptores analisados, sendo 0,04% (demais saídas não tributadas) e 0,38% (por transferência para outro estabelecimento da Companhia), saldo este que monta em R\$ 2.007,27.

Para fins ilustrativos, abaixo apresentamos quadro resumo dos valores examinados, considerando o total de entradas consideradas no AIIIM e a respectiva destinação mapeadas no presente Termo de Constatação:

Sumário do demonstrativo - Saídas dos produtos autuados em relação ao crédito glosado (Sentença Agostina)			
Descrição	Saídas (quantidade)	Porcentual	Saldo de crédito glosado (valores - R\$)
Total entrada ao estabelecimento autuado	2.183.333	100%	606.876,16
Total das saídas tributadas [1]	3.122.535	45,16%	261.490,33
Total das demais saídas não tributadas [2]	0	0,00%	0
Total das saídas por transferência tributada [3]	286.040	3,22%	22.230,59
Total das saídas por transferência [4]	3.318.907	53,32%	325.881,43
Total de saídas verificadas: [1] + [2] + [3] + [4]	7.221.962	100%	606.876,16
Sumário do demonstrativo - Saídas dos produtos autuados em relação ao crédito glosado (Estabelecimentos Receptores)			
Descrição	Saídas (quantidade)	Porcentual	Saldo de crédito glosado (valores - R\$)
Total de saídas por transferência produtos autuados [4]	3.318.907	55,12%	323.861,62
Total de saída por transferência não tributada [5]	1.222.239	21,12%	127.961,04
Total de saídas por transferência tributada [6]	2.387.878	32,00%	195.899,57
Total das saídas tributadas [7]	39.354.700	55,06%	353.027,30
Total das demais saídas não tributadas [8]	24.523	0,04%	77,56
Total das saídas por transferência [9]	0	0,00%	0
Total das saídas por transferência [10]	245.422	0,40%	775,52
Total de saídas verificadas: [7] + [8] + [9] + [10]	39.664.740	100%	353.802,37
Sumário do demonstrativo - Saídas dos produtos autuados em relação ao crédito glosado (Consolidado)			
Descrição	Saídas (quantidade)	Porcentual	Saldo de crédito glosado (valores - R\$)
Total entrada ao estabelecimento autuado	2.183.333	100%	606.876,16
Total proporcional das entradas por transferência não analisadas	468.530	21,12%	127.961,04
Total proporcional das entradas por transferência analisadas	1.722.239	78,88%	477.915,12
Total das saídas tributadas [1] + [3] + [7] + [10] = [11]	62.765.700	55,06%	475.507,87
Total das saídas não tributadas [2] + [8] = [12]	24.523	0,04%	391,17
Total das saídas por transferência [4] + [6] = [13]	245.422	0,26%	3.045,00
Total de saídas verificadas: [11] + [12] + [13]	63.051.695	100%	477.945,12

Percebe-se, portanto, que 99,58% dos créditos glosados foram objeto de débito de IPI na operação subsequente, motivo pelo qual manter a glosa tal como lançada no presente tópico implicaria notório *bis in idem* em relação à exigência do imposto sobre os produtos recebidos em transferência, o que justifica a reversão da referida glosa por intermédio do presente voto, o que há de ser confirmado, quanto ao direito subjacente à análise acima referida, quando do conhecimento da decisão definitiva obtida do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP.

Ante todo o exposto, conheço e dou provimento parcial ao recurso voluntário, deixando de me manifestar acerca das teses subsidiárias, para as saídas tributadas.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer a aplicação ao caso do que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observado ainda que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020 e para reverter a glosa dos créditos básicos, objeto de débito de IPI na operação subsequente (Lei nº 7798/89), nos termos da decisão proferida no Processo nº 10480.721144/2010-81.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro