



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.915930/2019-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.197 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2023  
**Recorrente** AMBEV S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. GLOSA DE CRÉDITOS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS - REFRI. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. MONOFASIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O inciso I do art. 58-N da Lei nº 10.833/2003 estabelece que, no regime especial, o IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, caracterizando uma operação monofásica; da mesma forma, o art. 58-F determina que o IPI será apurado e recolhido pelo importador ou industrial, na qualidade de responsável, relativamente à parcela do imposto devida pelo estabelecimento equiparado, o que caracteriza uma operação com substituição tributária. Essas regras impedem a tomada de créditos, como já decidiu o STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.895.255 - RS, em 05/05/2022, sob o rito previsto para os recursos repetitivos.

O estabelecimento é equiparado a industrial por conta da regra contida no art. 58-E, inciso I, da Lei nº 10.833/2003: para efeitos da apuração do IPI, fica equiparado a industrial o estabelecimento comercial atacadista dos produtos a que se refere o art. 58-A.

Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 58-A ficam sujeitos ao regime geral de tributação do IPI ou, caso façam a opção, ao regime especial.

O art. 58-J, caput, estabelece que as pessoas jurídicas optantes terão o IPI apurado em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro. E o § 1º deste mesmo artigo determina que a opção pelo regime especial alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrange todos os produtos por ela fabricados ou importados.

O art. 58-H, caput, determina que fica suspenso o IPI devido na saída do importador ou estabelecimento industrial para o estabelecimento equiparado de que trata o art. 58-E. Uma vez que as aquisições não foram tributadas pelo IPI, o estabelecimento fiscalizado (o equiparado de que trata o art. 58-E) não tem direito a qualquer crédito em relação aos produtos que adquire do estabelecimento industrial ou de importadores (em relação aos produtos

indicados no art. 58-A, como por exemplo água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólíticos e compostos líquidos prontos para o consumo).

O § 2º do art. 58-H estabelece que a suspensão do IPI não prejudica o direito de crédito do estabelecimento industrial e do importador relativamente às operações ali referidas. Ou seja, preserva o crédito apenas destes, deixando de fora o equiparado, o que é óbvio, já que este adquiriu os produtos para comercializar mais baratos, por estarem livres da incidência do IPI. Para o estabelecimento industrial e o importador, há o benefício de terem o IPI suspenso nas suas saídas, mas resguardando o direito ao crédito pelas entradas (aquisições de insumos).

O equiparado não terá direito ao creditamento de IPI, já que suas aquisições foram livres da incidência deste imposto; por outro lado, ao dar saída aos produtos, o equiparado não deverá fazer incidir o IPI, pois o art. 58-F, inciso II, determina que o IPI será apurado e recolhido pelo importador ou industrial, na qualidade de responsável, relativamente à parcela do imposto devida pelo estabelecimento equiparado na forma dos incisos I e II do caput do art. 58-E.

O § 1º do art. 58-F indica como deverá ser calculado o valor deste IPI, mediante aplicação das alíquotas referidas no art. 58-D pelo industrial sobre 140% do valor referido no inciso I deste parágrafo, apurado na qualidade de responsável. Logo, não há qualquer dedução de créditos de IPI nessa sistemática de apuração, ao contrário do que ocorre para o PIS/Cofins, conforme o art. 58-M, inciso III e § único: o imposto e as contribuições serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas neste artigo sobre o valor-base, admitindo, apenas no caso de revenda dos produtos, o crédito dos valores de PIS/Cofins pagos na respectiva aquisição. Não é admitido o crédito de IPI.

Nos termos do art. 58-N, o IPI incidirá (i) uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, e (ii) sobre os produtos de procedência estrangeira no desembarço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do pedido para que os créditos obtidos nas operações de importação possam ser considerados como ressarcíveis e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 3402-011.195, de 25 de outubro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10880.915928/2019-02, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belém (DRJ-BEL):

Trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI do [...] trimestre de [...], pertencente à filial 07.526.557/0011-81, no valor de R\$ [...], utilizado em compensação de créditos próprios da empresa.

2. Em sua análise, a Derat/SP indeferiu o crédito, considerando não homologadas as compensações. Segundo Informação Fiscal (fls. [...]) que instruiu o despacho decisório, o estabelecimento filial em questão dedicava-se, quase que exclusivamente, ao comércio atacadista de bebidas, funcionando como centro de distribuição, não possuindo máquinas ou equipamentos que o caracterizassem como estabelecimento industrial. Além disso, realizava importação por conta e ordem de insumos para bebidas, os quais eram transferidos diretamente para outros estabelecimentos da empresa.

3. Afirma a Autoridade Fiscal que, ao efetuar as importações, o estabelecimento equipara-se a industrial, tendo direito aos créditos do IPI os quais, entretanto, não são ressarcíveis por não se confundirem com aquisição de insumos para utilização em processo industrial no mesmo estabelecimento. Por esse motivo os créditos não foram objeto de glosa, mas reclassificados para "não ressarcíveis". Entretanto, ressalta que tal fato não tem reflexos na ação fiscal, uma vez que os referidos créditos foram integralmente utilizados na escrita fiscal para a compensação dos débitos destacados nas saídas dos produtos para os outros estabelecimentos.

4. Já no que diz respeito aos créditos decorrentes das "compras para comercialização", "transferências para comercialização", "devoluções de vendas de bebidas" e "outras entradas de mercadorias", a fiscalização lembra que quando a empresa opta pelo regime especial de tributação de bebidas, seus estabelecimentos atacadistas não podem ser equiparados a industrial, hipótese somente permitida aos optantes pelo regime geral. Assim, foram glosados tais créditos.

5. Cientificada em [...], a interessada apresentou, tempestivamente, em [...], manifestação de inconformidade na qual, após historiar os fatos e requerer o efeito suspensivo da decisão, apresenta as seguintes alegações:

a) Afirma que é estabelecimento industrial por equiparação em decorrência das importações por conta e ordem de terceiros, estando sujeito ao recolhimento do IPI-importação nos termos do art. art. 9º, I e IX do RIPI/2010, sendo possível o aproveitamento de créditos nos termos do art. 226, VIII, do mesmo diploma legal, inclusive na forma de ressarcimento tal como dispõe a Lei n.º 9.779/99;

b) Prossegue:

"Em que pese tal fato, entendeu o Auditor Fiscal (conforme tópicos [...] Informação Fiscal) que, por ser a AMBEV S.A. optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – REFRI, desde 1º de janeiro de 2014, não faria jus à equiparação à estabelecimento industrial. Isso porque, para tais contribuintes optantes, a importação de determinadas mercadorias obstaría a geração e tomada de crédito. É o que se verifica dos incisos XI e XIV, também do art. 9º, e os arts. 222 e 223, todos do RIPI/2010:

(...)"

c) Entende haver o Auditor Fiscal cometido equívoco, uma vez que a importação realizada foi de malte, cujo NCM não se encontra dentre aqueles que afastariam o aproveitamento dos créditos;

d) Defende o direito ao ressarcimento, uma vez que ainda que o processo de industrialização efetivo não seja por ela realizado, o insumo será remetido à indústria de fato, ficando todo o processo produtivo a cargo da empresa AMBEV S.A;

e) Reclama que o despacho decisório é omissivo e impreciso ao tratar da questão referente às informações da escrituração e PER/Dcomp:

"43. Como se verifica dos autos desta processo administrativo, uma vez constatado no procedimento fiscalizatório a possível existência de inconsistências na escrituração fiscal da Requerente, seja quanto a suposto erro nos códigos CFOPs indicados, seja na suposta ausência na demonstração de estorno de créditos, foram apresentadas ao Auditor Fiscal as cópias de livros de registro de apuração de IPI –RAIPI – Modelo P8, bem como os respectivos comprovantes de pagamento que atestam o cumprimento das obrigações por parte da Requerente.

44. Ocorre que, em razão de um erro sistêmico, os valores não se encontravam escriturados no livro fiscal EFD ICMS-IPI, razão pela qual o Auditor Fiscal considerou como sem valor fiscal os documentos apresentados, tendo concluído pela apropriação indevida do crédito

45. Manter o Fisco tal entendimento seria frontal violação ao princípio da verdade material, a qual resta como basilar no âmbito do processo administrativo. A Requerente apresenta documentação idônea que fundamenta o estorno realizado, compreendendo que o estorno não foi escriturado da maneira como deveria e se propondo a fazer tal retificação em sede de resposta à intimação.

.....

53. Não poderia o Auditor Fiscal ter deixado de homologar a compensação ora debatida simplesmente por ignorar as informações prestadas.

.....

54. Tal alegação somente se admitiria caso a Receita Federal do Brasil, após a realização de diligência na sede da Requerente e auditoria em seus registros contábeis e fiscais, confirmasse a ausência de comprovação acerca do crédito informado."

f) Ressalta a ausência de má-fé em eventuais erros e omissões, sendo "que na hipótese de ser verificados eventuais equívocos, estes não trazem qualquer prejuízo, já que o imposto foi integralmente recolhido e todas as informações essenciais das operações estão contidas na documentação disponível ao fisco";

g) Requer a possibilidade de juntada de documentação complementar.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, conforme ementa abaixo:

### EQUIPARAÇÃO

Equipara-se a estabelecimento industrial o estabelecimento importador de produtos tributados de procedência estrangeira que der saída a estes. Contudo, tal equiparação não significa que a pessoa jurídica se torna contribuinte do citado imposto relativamente também aos demais produtos adquiridos no mercado interno e revendidos.

### AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS

Considera-se contribuinte autônomo do IPI qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar.

### RESSARCIMENTO.

Será ressarcível o saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, efetivamente aplicados na industrialização pelo próprio estabelecimento (contribuinte autônomo).

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário.

É o relatório.

### Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

#### **ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

#### **DAS MERCADORIAS QUE DERAM CAUSA À GLOSA E DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS – REFRI**

O recorrente, neste tópico do seu Recurso Voluntário, apresenta as seguintes alegações contra a decisão recorrida, *verbis*:

##### III. RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO:

##### III.1. AS MERCADORIAS QUE DERAM CAUSA À GLOSA E O REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS – REFRI

10. Primeiramente, é importante demonstrar que o acórdão recorrido, que manteve o despacho decisório, incorre em premissa fática absolutamente equivocada para desenquadrar a Recorrente da figura de estabelecimento industrial por equiparação. Vejamos:

(...)

12. Como a Recorrente, em suas atividades sociais, está limitada ao comércio atacadista, o “processo de industrialização” é, na realidade, indireto, vez que será efetivado no estabelecimento para o qual serão remetidas as mercadorias importadas (no caso, o malte e lúpulo). **Nesse caso, estará, portanto, enquadrada no conceito de equiparado a industrial, de que trata o art. 9º incisos I e IX, e 226 do RIPI/2010:**

(...)

13. **Em que pese tal fato, entendeu o Auditor Fiscal** (conforme tópicos 24 e 25 da Informação Fiscal) **que, por ser a AMBEV S.A. optante** do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – REFRI, desde 1º de janeiro de 2014, **não faria jus à equiparação à estabelecimento industrial**. Isso porque, para tais contribuintes optantes, a importação de determinadas mercadorias obstará a geração e tomada de crédito. No mesmo sentido, dispôs o acórdão recorrido:

(...)

16. É possível observar que o NCM do produto importado (repise-se, o malte), não se coaduna com aqueles constantes dos dispositivos acima colacionados. **Ou seja, o código NCM do malte é o de nº 1107.10.10** (“Produtos da indústria de moagem; malte; amidos e féculas; inulina; glúten de trigo - Malte, mesmo torrado - Não torrado - Inteiro ou partido”), **enquanto os produtos que afastariam o aproveitamento do crédito são os de nº 2106** (“Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”) **e 2202** (“Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, da posição 20.09”).

17. Não se trata do mesmo produto, de modo que **a equiparação da Recorrente à estabelecimento industrial não pode se dar com fundamento nos incisos XI e XIV do art. 9º do RIPI/2010, mas sim no inciso I do mesmo dispositivo**, por se enquadrar, em função do produto objeto de importação, apenas como estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira, tendo dado saída de tais produtos.

18. Assim, acertadamente entende o Auditor Fiscal que o contribuinte, optante do REFRI, que realiza a importação de mercadorias classificadas com NCM nº 2106 e nº 2202, não pode tomar crédito de IPI por conta e ordem de pessoa jurídica importadora. Todavia, embora tal premissa de direito esteja correta, a premissa fática aplicada ao caso, sobre a qual se fundamentou para constituir o crédito tributário, está equivocada.

19. Isso porque, na medida em que o produto importado não possui os NCM supracitados (nº 2106 e nº 2202), mas sim o de nº 1107.10.10, é certo que o creditamento operado está correto e deve ser admitido.

**Vejamos os fundamentos apresentados na Informação Fiscal (fls. 123/131)** que embasou a decisão administrativa que negou, em parte, o direito creditório pleiteado, *in litteris*:

3. A empresa AMBEV S/A se dedica, entre outras atividades, à fabricação e comercialização de águas, cervejas, chopes e refrigerantes, **tendo optado pelo regime especial de tributação para as operações com estas mercadorias.**

3.1 **Relativamente ao estabelecimento ora fiscalizado,** consta no Cadastro da Receita Federal do Brasil que o seu CNAE (Código Nacional de Atividades Econômicas) principal é o 46.35.4-02 – **Comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante.**

4. No decorrer da fiscalização, intimamos o contribuinte a apresentar alguns documentos e informações e efetuamos visita técnica ao estabelecimento fiscalizado, **constando que ele não é um estabelecimento industrial e que somente se equipara a industrial em relação às saídas que dá aos produtos que importa.**

5. Ao final, glosamos alguns créditos aproveitados indevidamente e reclassificamos outros como não passíveis de ressarcimento.

Fundamentos

(...)

14. A análise das demais informações obtidas na base SPED em confronto com as informações contidas no PER/DCOMP, levou-nos a concluir que **os créditos de IPI aproveitados pelo contribuinte na sua escrituração fiscal estavam embasados em valores de IPI destacados em NF-e de aquisições e transferências de bebidas prontas, aquisições de insumos para a industrialização de bebidas ou tratavam-se de devoluções de vendas de bebidas.**

(...)

18. Segundo os arts. 9º, inciso IX, e 226, inciso VIII, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), **o estabelecimento que adquire produtos importados de procedência estrangeira importados por sua conta e ordem por meio de pessoa jurídica importadora equipara-se a estabelecimento industrial e pode se creditar dos valores de IPI pagos na sua aquisição.**

(...)

19. **Por não ser estabelecimento industrial, estes créditos, apesar de legítimos, não são passíveis de ressarcimento,** pois não se confundem com os créditos de aquisições de matérias-primas - MP, produtos intermediários - PI e materiais de embalagem - ME aplicados no processo produtivo do estabelecimento, que seriam, **segundo o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99,** os créditos passíveis de ressarcimento.

(...)

20. No presente caso, estes produtos importados são insumos para os estabelecimentos que os recebem e não para o estabelecimento fiscalizado, que somente efetua a importação destes produtos por sua conta e ordem.

21. Como o aproveitamento do crédito de produtos importados por conta e ordem é legítimo, **não há que se falar em glosa de créditos neste caso.** Mas como eles não são créditos de aquisição de MP, PI e

ME para o estabelecimento, **estes créditos foram reclassificados como não passíveis de ressarcimento.**

22. **Devido ao fato das transferências destes produtos importados serem feitas com destaque do IPI, a reclassificação fiscal dos créditos, neste caso, não trouxe reflexos no trabalho fiscal** de apuração do direito creditório do contribuinte, uma vez que os créditos aproveitados pelas aquisições destes produtos eram totalmente abatidos dos débitos decorrentes das transferências destes produtos para os estabelecimentos industriais da empresa.

23. **Além dos créditos acima relatados, o contribuinte também aproveitava créditos decorrentes de compras para comercialização – CFOP 2.102, transferências para comercialização – CFOP 2.152, devoluções de vendas de bebidas – CFOP 1.411 e outras entradas de mercadorias – CFOP 1.949, que será o próximo ponto a ser tratado nesta Informação Fiscal.**

24. **A AMBEV S/A optou**, segundo consta no sítio da RFB na internet, <https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/refri/consultapublica/consultaoptantes.aspx>, **pelo regime especial de tributação de bebidas**, em 03.12.2013 com vigência a partir de 01.01.2014, nos moldes do disposto nos arts. 222 e 223 do RIPI/2010:

(...)

25. **Ao optar por este regime de tributação de bebidas, seus estabelecimentos atacadistas não se equiparam a industrial**, pois os incisos XI e XIV do art. 9º do RIPI/2010 determinam esta equiparação somente para os contribuinte que optarem pelo regime geral de tributação:

(...)

26. Não sendo um estabelecimento industrial **e nem equiparado a industrial em relação às operações com bebidas**, o estabelecimento fiscalizado não pode aproveitar créditos na compra ou transferência destes produtos, nem tampouco tributar suas saídas e, conseqüentemente, aproveitar créditos pelas devoluções destas vendas.

27. Sendo indevido os créditos pelas aquisições e transferências de bebidas, bem como pelas devoluções de vendas, este créditos devem ser glosados.

**Com base nestes fundamentos foi emitido, em 08/08/2019, o Despacho Decisório de fl. 1631:**

3 - FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analizadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 1.311.541,59

**- Valor do crédito reconhecido: R\$ 0,00**

O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

- Ocorrência de reclassificação de créditos considerados passíveis de ressarcimento para não passíveis de ressarcimento.

Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão:

Diante do exposto:

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s)  
PER/DCOMP: 39565.16303.270116.1.7.01-9472

INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s)  
seguinte(s) PER/DCOMP: 04781.31649.251115.1.1.01-0442

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade, a DRJ manteve a decisão da DRF, embasada nos seguintes argumentos:

Equiparação

9. A Fiscalização reconhece a equiparação do estabelecimento nas operações de importação, gerando direito ao crédito do imposto pago nessas operações, **negando o mesmo enquadramento às operações com revenda de bebidas pelo fato da empresa ser optante do regime especial de tributação**, hipótese em que é vedado o aproveitamento de créditos.

10. Por sua vez, a empresa equivocou-se ao entender que a equiparação nas operações de importação alcançaria também as demais operações com bebidas, quando afirma que o produto importado (malte) não estaria dentre aqueles sujeitos ao regime especial de tributação. A equiparação tratada no art. 9º, I, alcança "os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos", **não significando dizer que o estabelecimento passará, por esse motivo, a ser contribuinte do IPI também no tocante aos demais produtos adquiridos no mercado interno e revendidos**.

De início, vejamos a legislação de regência do chamado "Regime Especial", introduzido no ordenamento jurídico pela Lei nº 11.727, de 23/06/2008 (posteriormente revogada pela Lei nº 13.097, de 19/01/2015), cujo art. 32 acresceu à Lei nº 10.833/2003 os arts. 58-A a 58-U:

Art. 32. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 58-A a 58-U:

"Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e **o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10** Ex 02, **22.01, 22.02**, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e **22.03**, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo

Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, **serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei** e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.

(...)

“Art. 58-E. **Para efeitos da apuração do IPI, fica equiparado a industrial o estabelecimento:**

**I – comercial atacadista dos produtos a que se refere o art. 58-A desta Lei;**

II – varejista que adquirir os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei, diretamente de estabelecimento industrial, de importador ou diretamente de encomendante equiparado na forma do inciso III do caput deste artigo;

III – comercial de produtos de que trata o art. 58-A desta Lei cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.”

“Art. 58-F. **O IPI será apurado e recolhido pelo importador ou industrial, na qualidade de:**

**I – contribuinte, relativamente ao desembaraço ou às suas saídas; e**

**II – responsável, relativamente à parcela do imposto devida pelo estabelecimento equiparado na forma dos incisos I e II do caput do art. 58-E desta Lei,** quanto aos produtos a este fornecidos, ressalvada a hipótese do art. 58-G desta Lei.

**§ 1º O IPI será calculado mediante aplicação das alíquotas referidas no art. 58-D desta Lei pelo importador sobre:**

I – o valor de que trata a alínea b do inciso I do caput do art. 14 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, apurado na qualidade de contribuinte;

II – o valor da operação de que decorrer a saída do produto, apurado na qualidade de contribuinte equiparado na importação; e

III – 140% (cento e quarenta por cento) do valor referido no inciso II deste parágrafo, apurado na qualidade de responsável.

**§ 2º O IPI será calculado mediante aplicação das alíquotas referidas no art. 58-D desta Lei pelo industrial sobre:**

I – o valor da operação de que decorrer a saída do produto, apurado na qualidade de contribuinte; e

II – 140% (cento e quarenta por cento) do valor referido no inciso I deste parágrafo, apurado na qualidade de responsável.

§ 3º O IPI, apurado na qualidade de responsável na forma do inciso II do caput, será devido pelo importador ou industrial no momento em que derem saída dos produtos de que trata o art. 58-A.” (Incluído pela medida Provisória nº 436, de 2008)

(...)

“Art. 58-H. **Fica suspenso o IPI devido na saída do importador ou estabelecimento industrial para o estabelecimento equiparado** de que trata o art. 58-E desta Lei.

(...)

§ 2º **A suspensão de que trata este artigo não prejudica o direito de crédito do estabelecimento industrial e do importador relativamente às operações ali referidas.**

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se ao IPI devido na forma do inciso II do § 1º e do inciso I do § 2º do art. 58-F e do inciso I do art. 58-G.”  
(Incluído pela medida Provisória n.º 436, de 2008)

(...)

“Art. 58-J. **A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual** a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e **o IPI serão apurados em função do valor-base**, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

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

§ 2º O disposto neste artigo alcança a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial de produtos por ele produzidos.

(...)

§ 4º O preço de referência de que trata o caput deste artigo será apurado com base no preço médio de venda:

I – a varejo, obtido em pesquisa de preços realizada por instituição de notória especialização;

II – a varejo, divulgado pelas administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, para efeito de cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; ou

III – praticado pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante.

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

§ 6º Para fins do inciso II do § 4º deste artigo, sempre que possível, o preço de referência será apurado tomando-se por base, no mínimo, uma unidade federada por região geográfica do País.

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

§ 8º O disposto neste artigo não exclui a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil de requerer à pessoa jurídica optante, a qualquer tempo, outras informações, inclusive para a apuração do valor-base.

§ 9º Para efeito da distinção entre tipos de produtos, poderão ser considerados a capacidade, o tipo de recipiente, as características e a classificação fiscal do produto.

(...)

“Art. 58-L. O Poder Executivo fixará qual valor-base será utilizado, podendo ser adotados os seguintes critérios:

I – até 70% (setenta por cento) do preço de referência do produto, apurado na forma dos incisos I ou II do § 4º do art. 58-J desta Lei, adotando-se como residual, para cada tipo de produto, o menor valor-base dentre os listados;

II – o preço de venda da marca comercial do produto referido no inciso III do § 4º do art. 58-J desta Lei.

§ 1º O Poder Executivo poderá adotar critérios, conforme os incisos I e II do caput deste artigo, por tipo de produto, por marca comercial e por tipo de produto e marca comercial.

§ 2º O valor-base será divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio do seu sítio na internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, vigorando a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da publicação.

§ 3º O Poder Executivo poderá reduzir e restabelecer o percentual de que trata o inciso I do caput deste artigo por classificação fiscal do produto.

**“Art. 58-M. Para os efeitos do regime especial:**

I – o Poder Executivo estabelecerá as alíquotas do IPI, por classificação fiscal;

II – as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento), respectivamente; e

**III – o imposto e as contribuições serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas neste artigo sobre o valor-base, determinado na forma do art. 58-L desta Lei.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se às pessoas jurídicas referidas no art. 58-A desta Lei nas operações de revenda dos produtos nele mencionados, **admitido, neste caso, o crédito dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pagos na respectiva aquisição.**”

**“Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:**

**I – uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e**

**II – sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.**

(...)

**“Art. 58-R. As pessoas jurídicas que adquirirem no mercado interno, para incorporação ao seu ativo imobilizado, os equipamentos de que trata o inciso XIII do caput do art. 28 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas em cada período créditos presumidos relativos ao ressarcimento do custo de sua aquisição, nos termos e condições fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive quanto às especificações técnicas desses equipamentos.**

(...)

**§ 4º Os créditos de que trata este artigo somente poderão ser utilizados no desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados no regime de incidência não-cumulativa.**

(...)

**“Art. 58-U. O disposto nos arts. 58-A a 58-T desta Lei será regulamentado pelo Poder Executivo.”**

Em cumprimento ao disposto no art. 58-U, o Poder Executivo regulamentou o disposto nos arts. 58-A a 58-T através do Decreto nº 6.707, de 23/12/2008 (posteriormente revogado pelo Decreto nº 8.442, de 29/04/2015):

**Art. 1º A Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativos aos produtos classificados nos códigos e posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2202.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma prevista neste Decreto e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor (Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 58-A e 58-U).**

**Parágrafo único. O disposto no caput, em relação às posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-V, incluído pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 17). (Incluído pelo Decreto nº 7.455, de 2011).**

**Art. 2º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 1º ficam sujeitos ao**

**regime geral ou ao regime especial previstos neste Decreto** (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 42, inciso IV, alínea “a”).

## **TÍTULO I**

### **DO REGIME GERAL**

Art. 3º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos de que trata o art. 1º que não fizerem a opção pelo regime especial nos termos do art. 28 estarão sujeitos ao regime geral de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/PASEP, a COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o IPI serão apurados nos termos deste Título (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A; Lei nº 11.727, de 2008, art. 42, inciso IV, alínea “a”).

### **CAPÍTULO I**

#### **DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Art. 4º Para os efeitos deste Capítulo, é vedada a utilização de créditos da não-cumulatividade do IPI, decorrentes de operações próprias, para dedução de débitos recolhidos em razão de responsabilidade tributária.

#### Seção I

Dos Produtos de Fabricação Nacional

#### Subseção I

Dos Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 5º Para efeitos do regime geral, equipara-se a industrial o estabelecimento (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-E):

I - comercial atacadista dos produtos a que se refere o art. 1º;

II - varejista que adquirir os produtos de que trata o art. 1º, diretamente de estabelecimento industrial, ou de encomendante de que trata o inciso III;

III - comercial de produtos de que trata o art. 1º, cuja industrialização tenha sido por ele encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de sua propriedade, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.

(...)

## **TÍTULO II**

### **DO REGIME ESPECIAL**

Art. 22. **A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º poderá optar por regime especial de tributação, no qual** a Contribuição para o PIS/PASEP, a COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o **IPI são apurados nos termos deste Título** (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-J).

Art. 23. **No regime especial**, a Contribuição para o PIS/PASEP, a COFINS e **o IPI são determinados mediante a utilização de bases de cálculo apuradas a partir de preços médios de venda** (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 58-M, § 2º).

(...)

#### CAPÍTULO IV

#### DO CÁLCULO DO IMPOSTO E DAS CONTRIBUIÇÕES

Art. 27. **Os valores** da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e **do IPI, devidos pela pessoa jurídica optante, por litro de produto, são os constantes do Anexo III** (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 58-M).

§ 1º O valor por litro dos tributos referidos no caput é obtido pela multiplicação do valor-base de que trata o art. 25, em reais por litro, pelas alíquotas de que trata o art. 26 (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 58-M).

§ 2º Para efeitos do cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, devidos em cada período de apuração, a pessoa jurídica optante deverá multiplicar a quantidade comercializada, em litros, pelo respectivo valor referido no caput (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 58-M, § 2º).

(...)

#### **CAPÍTULO V**

#### **DA OPÇÃO AO REGIME ESPECIAL**

Art. 28. A opção pelo regime especial previsto no art. 22 poderá ser exercida a qualquer tempo e produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da opção (Lei no 10.833, de 2003, art. 58-O, com redação dada pela Lei n.º 11.945, de 2009, art. 17). (Redação dada pelo Decreto n.º 7.455, de 2011).

**§ 1º A opção pelo regime especial** (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 58-J, §§ 1º e 3º):

I - na industrialização por encomenda, será exercida pelo encomendante;

**II - alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, abrangendo todos os produtos de que trata o art. 1º, por ela fabricados ou importados.**

(...)

#### CAPÍTULO VI

#### DAS DISPOSIÇÕES COMPLEMENTARES

##### Seção I

Do Imposto sobre Produtos Industrializados

**Art. 32. O IPI incidirá** (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 58-N):

**I - uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial**, observado o disposto no parágrafo único; e

II - sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

(...)

Art. 47. A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá, no âmbito de suas atribuições, disciplinar o disposto neste Decreto.

Pelo exposto, aplicando-se o disposto na legislação ao presente caso, pode-se obter as seguintes conclusões:

- o estabelecimento fiscalizado é equiparado a industrial por conta da regra contida no art. 58-E, inciso I, da Lei nº 10.833/2003: para efeitos da apuração do IPI, fica equiparado a industrial o estabelecimento comercial atacadista **dos produtos a que se refere o art. 58-A;**

- os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 58-A ficam sujeitos ao regime geral ou, caso façam a opção, ao regime especial;

- o art. 58-J, *caput*, estabelece que **as pessoas jurídicas optantes, como é o caso da AMBEV** (fato incontroverso nos autos), terão o IPI apurado em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro. E o § 1º deste mesmo artigo determina que **a opção pelo regime especial alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrange todos os produtos por ela fabricados ou importados;**

- o art. 58-H, *caput*, determina que fica suspenso o IPI devido na saída do importador ou estabelecimento industrial para o estabelecimento equiparado de que trata o art. 58-E. **Uma vez que suas aquisições não foram tributadas pelo IPI, o estabelecimento fiscalizado** (o equiparado de que trata o art. 58-E) **não tem direito a qualquer crédito em relação aos produtos que adquire do estabelecimento industrial ou de importadores** (em relação aos produtos indicados no art. 58-A, como por exemplo água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo);

- o § 2º deste mesmo art. 58-H estabelece que **a suspensão do IPI não prejudica o direito de crédito do estabelecimento industrial e do importador relativamente às operações ali referidas.** Ou seja, preserva o crédito apenas destes, deixando de fora o equiparado, o que é óbvio, já que este adquiriu os produtos para comercializar mais baratos, por estarem livres da incidência do IPI. Para o estabelecimento industrial e o importador, há o benefício de terem o IPI suspenso nas suas saídas, mas resguardando o direito ao crédito pelas entradas (aquisições de insumos);

- como dito, o equiparado não terá direito ao creditamento de IPI, já que suas aquisições foram livres da incidência deste imposto; por outro lado, ao dar saída aos produtos, o equiparado não deverá fazer incidir o IPI,

pois o art. 58-F, inciso II, determina que o IPI será apurado e recolhido pelo importador ou industrial, na qualidade de responsável, relativamente à parcela do imposto devida pelo estabelecimento equiparado na forma dos incisos I e II do caput do art. 58-E;

- o § 1º do mesmo art. 58-F indica como deverá ser calculado o valor deste IPI, mediante aplicação das alíquotas referidas no art. 58-D pelo industrial sobre 140% do valor referido no inciso I deste parágrafo, apurado na qualidade de responsável. Logo, não há qualquer dedução de créditos de IPI nessa sistemática de apuração, ao contrário do que ocorre para o PIS/Cofins, conforme o art. 58-M, inciso III e § único: o imposto e as contribuições serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas neste artigo sobre o valor-base, admitindo, apenas no caso de revenda dos produtos, o crédito dos valores de PIS/Cofins pagos na respectiva aquisição. Observe-se que não é admitido o crédito de IPI;

- nos termos do art. 58-N, o IPI incidirá (i) uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, e (ii) sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Após analisar os argumentos dos interessados e a legislação que rege a matéria, a conclusão a que se pode chegar é que o estabelecimento fiscalizado é realmente equiparado a industrial, mas não pelo art. 9º, incisos I e IX, e 226 do RIPI/2010, como sustenta o recorrente, mas sim pelo art. 58-E, inciso I, da Lei nº 10.833/2003. O dispositivo indicado pelo recorrente está inserido no regime geral; entretanto, o art. 58-J da Lei nº 10.833/2003 determina que a pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, e nesse caso não valem as regras do regime geral (exceto em caráter suplementar, subsidiário).

Isso está explícito no art. 2º do Decreto 6.707/2008:

Art. 2º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 1º ficam sujeitos ao regime geral **OU** ao regime especial previstos neste Decreto (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 42, inciso IV, alínea “a”). (destaque nosso)

Essa equiparação, no entanto, não significa que a operação toda esteja submetida ao regime de não-cumulatividade do IPI. Vejamos.

O contribuinte tem razão ao afirmar em seu Recurso Voluntário que “na medida em que o produto importado não possui os NCM supracitados (nº 2106 e nº 2202), mas sim o de nº 1107.10.10, é certo que o creditamento operado está correto e deve ser admitido”. Isso porque, segundo o art. 58-N, inciso II, no regime especial, o IPI incidirá sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída

do estabelecimento importador equiparado a industrial. Logo, não há dúvidas de que o IPI devido nessa saída deverá estar descontado do IPI pago no desembaraço, que será usado como crédito não-ressarcível, exatamente como consta da Informação Fiscal.

Ocorre que o inciso I deste mesmo art. 58-N estabelece que, no regime especial, o IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, caracterizando uma operação monofásica; da mesma forma, o art. 58-F determina que o IPI será apurado e recolhido pelo importador ou industrial, na qualidade de responsável, relativamente à parcela do imposto devida pelo estabelecimento equiparado, o que caracteriza uma operação com substituição tributária. **Essas regras impedem a tomada de créditos, como já decidiu o STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.895.255 – RS, em 05/05/2022, sob o rito previsto para os recursos repetitivos:**

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. *RATIO DECIDENDI* DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que **o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária)**, a saber:

- Súmula Vinculante n. 58/STF: "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade";
- Repercussão Geral Tema n. 844: "O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero".

2. **O art. 17, da Lei n. 11.033/2004**, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, **não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) **de bens sujeitos à tributação monofásica**, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Isto porque **a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais** - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (critério da especialidade), **foi**

**república da posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008** (critério cronológico) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (critério sistemático).

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a douda Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

**6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS** (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) **estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica** (negativa de creditamento).

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão". É preciso compreender que **o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados** (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. **Em todos os casos analisados** (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), **a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor**, contrariando o art. 37, caput, da CF/88 - princípio da eficiência da administração pública - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda

a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

### **Foram fixadas as seguintes teses:**

"É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica".

Além disso, como já dito, o art. 58-H, *caput*, determina que fica suspenso o IPI devido na saída do importador ou estabelecimento industrial para o estabelecimento equiparado de que trata o art. 58-E. Uma vez que suas aquisições não foram tributadas pelo IPI, o estabelecimento fiscalizado (o equiparado de que trata o art. 58-E) não tem direito a qualquer crédito em relação aos produtos que adquire do estabelecimento industrial ou de importadores.

### **DA CORRETA EQUIPARAÇÃO DA RECORRENTE À ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E A POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS DE IPI**

O recorrente, neste tópico do seu Recurso Voluntário, apresenta as seguintes alegações contra a decisão recorrida, *verbis*:

21. No caso dos autos, a Recorrente – filial localizada em Vitória/ES – foi aberta para prática da atividade descrita no CNAE 46.35-4-02, portanto, ao comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante.

22. Embora não faça a industrialização propriamente dita do produto, já que não emprega o insumo importado, para fins de obtenção do produto final, cabe à Recorrente a remessa desse insumo a outro estabelecimento, do mesmo grupo econômico, sendo este o responsável pela transformação do insumo em produto final para venda e consumo.

(...)

24. Aliás, **não se discute nesse litígio administrativo a legitimidade do creditamento por parte da Recorrente, mas sim o seu direito ao ressarcimento**, sob a justificativa de que a Recorrente não é um estabelecimento industrial. É o que se verifica dos seguintes trechos da Informação Fiscal e do acórdão recorrido, respectivamente:

(...)

25. Ocorre que, não havendo dúvida quanto à natureza do objeto da operação fiscalizada – o insumo para a produção – é importante destacar que os créditos obtidos nessas operações podem ser compensados com os débitos do próprio tributo, ou podem ser ressarcidos, hipótese na qual tornam-se créditos para compensações de qualquer natureza em âmbito federal (arts. 256 e 257 do RIPI/2010).

26. Porém, ainda que o Fisco e o acórdão recorrido tenham entendido como legítimos os créditos da Recorrente, estes fundamentam a sua impossibilidade de ressarcimento pelo não enquadramento no art. 11 da Lei nº 9.779/99. Sobre o ponto, dispõe o acórdão recorrido:

(...)

29. Com efeito, equivocou-se o acórdão recorrido ao rejeitar o ressarcimento pleiteado através das PER/DCOMPs nº 04781.31649.251115.1.1.010442 e 39565.16303.270116.1.7.019472.

O presente tópico trata exclusivamente dos créditos resultantes das importações efetuadas pela empresa SERTRADING por conta e ordem do estabelecimento fiscalizado. Vejamos o que consta da Informação Fiscal:

18. Segundo os art. 9º, inciso IX, e 226, inciso VIII, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), o estabelecimento que adquire produtos importados de procedência estrangeira importados por sua conta e ordem por meio de pessoa jurídica importadora equipara-se a estabelecimento industrial e pode se creditar dos valores de IPI pagos na sua aquisição.

(...)

19. Por não ser estabelecimento industrial, estes créditos, apesar de legítimos, não são passíveis de ressarcimento, pois não se confundem com os créditos de aquisições de matérias-primas - MP, produtos intermediários - PI e materiais de embalagem - ME aplicados nos processo produtivo do estabelecimento, que seriam, segundo o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, os créditos passíveis de ressarcimento.

(...)

20. No presente caso, estes produtos importados são insumos para os estabelecimentos que os recebem e não para o estabelecimento fiscalizado, que somente efetua a importação destes produtos por sua conta e ordem.

21. **Como o aproveitamento do crédito de produtos importados por conta e ordem é legítimo, não há que se falar em glosa de créditos neste caso.** Mas como eles não são créditos de aquisição de MP, PI e ME para o estabelecimento, **estes créditos foram reclassificados como não passíveis de ressarcimento.**

22. Devido ao fato das transferências destes produtos importados serem feitas com destaque do IPI, **a reclassificação fiscal dos créditos, neste caso, não trouxe reflexos no trabalho fiscal** de apuração do direito creditório do contribuinte, **uma vez que os créditos aproveitados pelas aquisições destes produtos eram totalmente abatidos dos débitos decorrentes das transferências destes produtos para os estabelecimentos industriais da empresa.**

Como resta explícito na Informação Fiscal, “*a reclassificação fiscal dos créditos, neste caso, não trouxe reflexos no trabalho fiscal (...) uma vez que os créditos aproveitados pelas aquisições destes produtos eram totalmente abatidos dos débitos decorrentes das transferências destes produtos para os estabelecimentos industriais da empresa*”. Portanto, constata-se que não há qualquer interferência desta reclassificação no objeto do presente litígio, que é a não homologação das compensações em razão da glosa de créditos decorrentes de compras para comercialização – CFOP 2.102, transferências para comercialização – CFOP 2.152, devoluções de vendas de bebidas – CFOP 1.411 e outras entradas de mercadorias – CFOP 1.949, conforme consta da Informação Fiscal:

22. Devido ao fato das transferências destes produtos importados serem feitas com destaque do IPI, a reclassificação fiscal dos créditos, neste caso, não trouxe reflexos no trabalho fiscal de apuração do direito creditório do contribuinte, uma vez que os créditos aproveitados pelas aquisições destes produtos eram totalmente abatidos dos débitos decorrentes das transferências destes produtos para os estabelecimentos industriais da empresa.

23. Além dos créditos acima relatados, o contribuinte também aproveitava créditos decorrentes de compras para comercialização – CFOP 2.102, transferências para comercialização – CFOP 2.152, devoluções de vendas de bebidas – CFOP 1.411 e outras entradas de mercadorias – CFOP 1.949, que será o próximo ponto a ser tratado nesta Informação Fiscal.

(...)

26. Não sendo um estabelecimento industrial e nem equiparado a industrial em relação as operações com bebidas, o estabelecimento fiscalizado não pode aproveitar créditos na compra ou transferência destes produtos, nem tampouco tributar suas saídas e, conseqüentemente, aproveitar créditos pelas devoluções destas vendas.

27. Sendo indevido os créditos pelas aquisições e transferências de bebidas, bem como pelas devoluções de vendas, este créditos devem ser glosados.

Nesse contexto, conclui-se que o pedido do contribuinte não traz uma melhora em sua situação processual, o que caracteriza a falta de interesse de agir, razão para ser declarada a inépcia do pedido, como determina o art. 330 do Código de Processo Civil:

**Art. 330. A petição inicial será indeferida quando:**

I - for inepta;

II - a parte for manifestamente ilegítima;

**III - o autor carecer de interesse processual;**

IV - não atendidas as prescrições dos arts. 106 e 321.

Nesse sentido, trago a doutrina de Humberto Theodoro Júnior, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, 59. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2018:

97. Condições da ação estatuídas pelo Código de Processo Civil

(...)

I – Interesse de agir

(...)

**Localiza-se o interesse processual não apenas na utilidade, mas especificamente na necessidade do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto**, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem uma necessidade, como adverte Allorio. Essa necessidade se encontra naquela situação “que nos leva a procurar uma solução judicial, sob pena de, se não o fizermos, vermo-nos na contingência de não podermos ter satisfeita uma pretensão (o direito de que nos afirmamos titulares)”. Vale dizer: o processo jamais será utilizável como simples instrumento de indagação ou consulta acadêmica. **Só o dano ou o perigo de dano jurídico, representado pela efetiva existência de uma lide, é que autoriza o exercício do direito de ação. Falta interesse, portanto, se a lide não chegou a configurar-se entre as partes**, ou se, depois de configurada, desapareceu em razão de qualquer forma de composição válida.

O interesse processual, a um só tempo, haverá de traduzir-se numa relação de necessidade e também numa relação de adequação do provimento postulado, diante do conflito de direito material trazido à solução judicial.

**Mesmo que a parte esteja na iminência de sofrer um dano em seu interesse material, não se pode dizer que exista o interesse processual, se aquilo que se reclama do órgão judicial não será útil juridicamente para evitar a temida lesão**. É preciso sempre “que o pedido apresentado ao juiz traduza formulação adequada à satisfação do interesse contrariado, não atendido, ou tornado incerto”. Em outras palavras:

(...)

**O interesse processual, em suma, exige a conjugação do binômio necessidade e adequação**, cuja presença cumulativa é sempre indispensável para franquear à parte a obtenção da sentença de mérito. Assim, não se pode, por exemplo, postular declaração de validade de um contrato se o demandado nunca a questionou (desnecessidade da tutela jurisdicional), nem pode o credor, mesmo legítimo, propor ação de execução, se o título de que dispõe não é um título executivo na definição da lei (inadequação do remédio processual eleito pela parte).

Não verifico, neste pedido, o binômio interesse/utilidade da decisão administrativa, levando à carência de pressuposto de admissibilidade, razão pela qual este pedido não deve ser conhecido.

Pelo exposto, voto por não conhecer do pedido para que os créditos obtidos nestas operações de importação possam ser considerados como ressarcíveis, em razão da falta de interesse processual.

### **DO ERRO DE PREENCHIMENTO E O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

O recorrente, neste tópico do seu Recurso Voluntário, apresenta as seguintes alegações contra a decisão recorrida, *verbis*:

30. Demonstrada a inequívoca existência do crédito em exame, impõe-se reiterar que tanto o Despacho decisório quanto o acórdão recorrido foram omissos quanto à Escrituração Fiscal da Recorrente, que é perfeitamente hábil a evidenciar o crédito almejado nas PER/DCOMPs n.º 04781.31649.251115.1.1.010442 e 39565.16303.270116.1.7.019472.

(...)

33. Em que pese o Fisco apontar a existência de quatro CFOPs no trecho acima (n.ºs 1.411, 1.949, 2.102 e 2.152), as quais teriam dado causa ao crédito, note-se que a base utilizada no PER consta outros CFOPs totalmente distintos, como exemplo:

(...)

35. Entretanto, está claramente equivocada. Como se verifica dos autos deste processo administrativo, **uma vez constatado no procedimento fiscalizatório a possível existência de inconsistências na escrituração fiscal da Recorrente, seja quanto a suposto erro nos códigos CFOPs indicados, seja na suposta ausência na demonstração de estorno de créditos, foram apresentadas ao Auditor Fiscal as cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI – RAIPI – Modelo P8, bem como os respectivos comprovantes de pagamento** que atestam o cumprimento das obrigações por parte da Recorrente.

36. **Ocorre que, em razão de um erro sistêmico, os valores não se encontravam escriturados na EFD ICMS-IPI**, razão pela qual o Auditor Fiscal considerou como sem valor fiscal os documentos apresentados, tendo concluído pela apropriação indevida do crédito.

37. **Manter o Fisco tal entendimento seria frontal violação ao princípio da verdade material**, a qual resta como basilar no âmbito do processo administrativo. **A Recorrente apresenta documentação idônea que fundamenta o estorno realizado**, compreendendo que o estorno não foi escriturado da maneira como deveria e se propondo a fazer tal retificação em sede de resposta à intimação.

38. **Destarte, a única penalidade que seria possível, o que se admite apenas por hipótese, seria a aplicação de penalidade em razão de eventual descumprimento de obrigação acessória, mas jamais poderia o Fisco obstar a legitimidade do crédito em razão da dita falta de escrituração, já que se comprovou que o estorno foi realizado**. Ademais, erro de preenchimento pode ser corrigido pela apresentação de declarações retificadoras, não devendo constituir tributo em desfavor do contribuinte.

39. Certo é que, o Fisco não pode se limitar a analisar as informações da PER/DCOMP, sem empreender a devida análise dos documentos que lhes foram, que evidenciam, sim, as operações de importação por conta e ordem de insumo e, em consequência, o crédito de IPI em razão da sua natureza de equiparada à estabelecimento industrial.

#### Vejamos o que consta da Informação Fiscal:

6. Iniciamos a fiscalização pela análise das informações prestadas no PER/Dcomp em confronto com as informações constante nas EFD ICMS/IPI, que apresentavam informações compatíveis entre si, quando aos valores dos créditos de IPI aproveitados, mas divergentes em relação ao CFOP vinculado a estes créditos. Na EFD ICMS/IPI, os créditos de IPI estavam quase que exclusivamente vinculados a CFOP que não são passíveis de ressarcimento, o que foi alterado no PER/Dcomp.

7. Nesta análise, verificamos que todos os PER/Dcomp fiscalizados haviam sido entregues em 25/11/2015, mas que não havia a consequente informação do estorno de crédito na EFD ICMS/IPI apresentada para o mês de novembro de 2015.

8. Isto nos levou a intimar o contribuinte a informar quando teriam sido escriturados estes estornos de crédito, que respondeu que eles haviam sido escriturados no período de abril a dezembro de 2014 e julho a setembro de 2015.

9. Analisando os SPED ICMS/IPI apresentados para estes períodos, constatamos que constavam apenas estornos de devoluções, quebras técnicas e outros do mesmo tipo, nenhum com valor sequer próximo dos valores pedidos em ressarcimento.

10. Reintimamos o contribuinte para que apresentasse a cópia das escriturações fiscais digitais nas quais constassem estes estornos, que apresentou cópias das páginas de totalização do IPI das EFD ICMS/IPI destes períodos, nas quais não constavam estes estornos.

11. Uma nova reintimação foi lavrada solicitando que ele destacasse os estornos nos registros fiscais digitais, ou seja, que os identificasse no mês da sua escrituração.

12. O contribuinte respondeu a intimação apresentando cópias de livros registro de apuração de IPI – RAIPI – Modelo P8, documentação fiscal que foi substituída pela EFD ICMS/IPI, o que a torna sem valor fiscal.

13. A falta de estorno de crédito poderia levar o contribuinte a manter indevidamente créditos na EFD ICMS/IPI que lhe foram ressarcimentos. Contudo, como os créditos solicitados em ressarcimento foram glosados ou reclassificação como não passíveis de ressarcimento, o que se verá no decorrer desta Informação Fiscal, este fato não terá relevância nesta fiscalização.

Da análise da narrativa fiscal, verifico que não ocorreu a alegada violação ao princípio da verdade material. A Autoridade Tributária se esforçou em obter do contribuinte a comprovação do estorno dos ressarcimentos efetivados, porém sem sucesso. O próprio contribuinte reconhece que não procedeu ao estorno, ao afirmar textualmente em seu recurso que “(...) em razão de um erro sistêmico, os valores não se encontravam escriturados na EFD ICMS-IPF”.

Para justificar tal erro, afirma em seguida que “(...) *apresenta documentação idônea que fundamenta o estorno realizado, compreendendo que o estorno não foi escriturado da maneira como deveria e se propondo a fazer tal retificação em sede de resposta à intimação*”. Entretanto, até o presente momento, tal retificação não foi realizada e, mesmo que tivesse sido, não poderia ser aceita, em decorrência da perda de sua espontaneidade para tanto, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º **O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores** e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Este Conselho já pacificou o tema na Súmula Vinculante CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No mesmo recurso, em relação aos tais documentos idôneos, afirma que “*foram apresentadas ao Auditor Fiscal as cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI – RAIPI – Modelo P8, bem como os respectivos comprovantes de pagamento*”. Contudo, não há qualquer dispositivo na legislação que permita ao contribuinte substituir a EFD ICMS/IPI pelo livro RAIPI e, da mesma forma, os comprovantes de pagamento apenas comprovam que algum valor foi pago, mas não demonstram que esse era o valor correto a ser pago.

Vale ressaltar que o livro RAIPI foi substituído pela EFD ICMS/IPI, não sendo possível ao contribuinte escolher em qual desses documentos fiscais fará sua correta escrituração. É o que dispõe o CONVÊNIO ICMS 143/06, publicado no DOU de 20.12.06, pelo Despacho 18/06:

Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD.

**A União, representada pela Secretaria da Receita Federal - SRF e o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ**, na 124ª reunião ordinária realizada em Macapá - AP, no dia 15 de dezembro de 2006, tendo em vista o disposto no art. 37, inciso XXII, da Constituição Federal, no inciso IV do art. 100 e no art. 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e no Protocolo de Cooperação ENAT nº 02/2005, **resolvem celebrar o seguinte**

**CONVÊNIO**

Cláusula primeira **Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital**, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

§ 1º Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém.

§ 2º A recepção e validação dos dados relativos à EFD serão realizadas no ambiente nacional Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com imediata retransmissão à respectiva unidade federada.

(...)

Cláusula terceira **A Escrituração Fiscal Digital é de uso obrigatório para os contribuintes** do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ou **do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**.

§ 1º O contribuinte poderá ser dispensado da obrigação estabelecida nesta cláusula, desde que a dispensa seja autorizada pelo fisco da unidade federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal.

§ 2º O contribuinte obrigado à EFD, a critério da unidade federada, fica dispensado das obrigações de entrega dos arquivos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95.

(...)

Cláusula quinta O contribuinte deverá manter EFD distinta para cada estabelecimento.

Cláusula sexta O arquivo digital conterá as informações dos períodos de apuração do imposto e será gerado e mantido dentro do prazo estabelecido pela legislação de cada unidade federada e SRF.

Parágrafo único. O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Cláusula sétima **A escrituração prevista na forma deste convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:**

I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Inventário;

**IV - Registro de Apuração do IPI;**

V - Registro de Apuração do ICMS.

(...)

Cláusula oitava-A **Os contribuintes de que trata cláusula terceira ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) a partir de 1º de janeiro de 2009**, sendo facultada a cada uma das unidades federadas, em conjunto com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabelecer esta obrigação para determinados contribuintes durante o exercício de 2008.

Cláusula nona Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Nesse contexto, correto o entendimento do Auditor-Fiscal, que glosou os créditos pelas razões já declinadas no tópico anterior e, de forma subsidiária, afirmou que a ausência de escrituração do estorno do valor do ressarcimento impede o deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação das compensações. Ou seja, existem duas razões distintas, ambas hábeis a sustentar a decisão da Administração Tributária: (i) a glosa de parte dos créditos e (ii) a falta de estorno do valor ressarcido na Escrituração Fiscal Digital do recorrente.

A ausência de estorno na EFD ICMS/IPI significa que o valor pedido em ressarcimento permaneceu na escrituração do contribuinte, pois esta é a única forma de sua exclusão. Com isso, este valor poderia ser utilizado em duplicidade, o que caracterizaria o enriquecimento ilícito do contribuinte.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **DA INEXISTÊNCIA DE DOLO E PREJUÍZO AO ERÁRIO**

O recorrente, neste tópico do seu Recurso Voluntário, apresenta as seguintes alegações contra a decisão recorrida, *verbis*:

46. Noutro giro, ainda que se considere a eventual existência de erro ou omissão no preenchimento das informações, tratam-se, verdadeiramente, de meros erros sistêmicos ou, ainda, meros equívocos cometidos pela Recorrente, que não possui qualquer intenção de prejudicar o fisco.

47. Não obstante, dotada de boa-fé, a Recorrente apresentou toda a sua escrita fiscal e contábil já no procedimento fiscalizatório prévio à autuação.

48. Dessa forma, certo é que na hipótese de ser verificados eventuais equívocos, estes não trazem qualquer prejuízo, já que o imposto foi integralmente recolhido e todas as informações essenciais das operações estão contidas na documentação disponível ao fisco.

49. Repita-se: Não há qualquer prejuízo à ação fiscalizatória da Fazenda Nacional de forma a justificar a penalidade pecuniária aplicada por este, sobretudo considerando o alto impacto desta. Trata-se de mera formalidade, que não se compara a uma omissão de receitas.

**Não assiste razão ao recorrente.** Com efeito, o art. 136 da Lei nº 5.172 determina que as intenções, ou a boa-fé do contribuinte, são irrelevantes para determinação da responsabilidade pelas infrações tributárias:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

De qualquer forma, a Autoridade Fiscal sempre leva em consideração a intenção do agente ao determinar a multa de ofício a ser aplicada. No presente caso, a multa aplicada ao valor compensado indevidamente foi no percentual de 75%. Caso o Auditor-Fiscal tivesse entendido que houve má-fé do contribuinte, a multa a ser aplicada deveria ser duplicada, ou seja, aplicada no percentual de 150%, conforme determina a Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

**I - de 75% (setenta e cinco por cento)** sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 definem os seguintes conceitos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como se verifica, a duplicação do percentual da multa de ofício exige a comprovação do dolo, em outras palavras, da má-fé do contribuinte. Ao utilizar o percentual de 75%, a Administração Tributária demonstra que o entendimento é de que trata-se realmente de um equívoco do contribuinte, e não de uma fraude tributária. Contudo, tal erro não pode deixar de ser corrigido, permitindo que o contribuinte se utilize de créditos indevidamente pleiteados ou, mesmo que fossem efetivamente devidos, que sejam utilizados em duplicidade.

Em relação à alegação de inexistência de prejuízo ao Fisco, observo que também não há como ser acolhida esta tese, pois é evidente que o contribuinte trouxe aos cofres públicos um prejuízo no exato montante que lhe é agora cobrado (acrescido, por óbvio, dos encargos legais). É inverossímil o argumento de que a extinção de um débito tributário com a utilização de crédito inexistente não traga prejuízo à União.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

Pelo exposto, voto por não conhecer do pedido para que os créditos obtidos nestas operações de importação possam ser considerados como ressarcíveis e, no mérito, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do pedido para que os créditos obtidos nas operações de importação possam ser considerados como ressarcíveis e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator