



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

Processo n° 10980.723963/2014-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.313 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria IPI - Auto de Infração
Recorrente AMBEV S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INCORPORAÇÃO.

Mesmo sendo o caso de estabelecimento filial que continue a atividade industrial e mantenha a documentação e livros fiscais, inexistente nulidade por erro de identificação do sujeito passivo se o Auto de Infração for lavrado contra o estabelecimento matriz, pois, na hipótese de ocorrência de incorporação, a pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela empresa sucedida (estabelecimento matriz e filiais), até a data do ato sucessório.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

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

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

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

GLOSA DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE ARTEFATOS DESCARACTERIZADOS COMO MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU MATERIAL DE EMBALAGEM. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados no processo industrial, segundo o estrito entendimento albergado na legislação tributária do que pode ser considerado como insumos.

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

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto a preliminar de ilegitimidade passiva do estabelecimento. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso neste ponto, nos termos da declaração de voto do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, lida na sessão de março/2019. Julgamento iniciado na sessão de fevereiro/2019, no qual foi colhido o voto do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes quanto a preliminar de ilegitimidade passiva (art. 58, §§4º e 5º do RICARF). Ainda em sede de preliminar, pelo voto de qualidade, por rejeitar a proposta do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro de sobrestamento do processo até o julgamento pelo STF do RE 592.891 em sede de repercussão geral. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que votaram pelo sobrestamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz, que davam provimento parcial ao recurso, em conformidade com as razões trazidas no Acórdão nº 3402-003.810 e da Declaração de Voto a ser apresentada pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro para (i) reverter as glosas referentes aos créditos tomados na aquisição de óleos e lubrificantes (destinados à limpeza e assepsia) e, ainda outros produtos utilizados para a assepsia, limpeza e tratamento da água (item 7 do voto do relator); e (ii) reverter, integralmente, a glosa dos créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo e que foram recebidas de terceiros e de outros estabelecimentos da própria Recorrente (itens 8 e 8.1 do voto do relator). A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne acompanhou o relator pela conclusões quanto ao tópico 5.3 do voto, face a ausência de cópia do processo produtivo básico nos autos. Julgamento realizado na sessão do dia 27/03/2019, às 09:00.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Marcos Antônio Borges (Suplente convocado). Ausente, na sessão de

março, o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes sendo substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

O caso trata-se de Auto de Infração (fls. 368/384) lavrado contra a empresa AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00, localizada no município de São Paulo/SP (doravante denominada de **AMBEV**), para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, com período de apuração compreendido entre **janeiro de 2010 a dezembro de 2010**, implicando a exigência fiscal no valor de R\$ 17.571.759,24, o qual compreende o valor principal, multa e juros.

Consta dos autos que a AMBEV S/A, CNPJ nº 07.526.557/0001-00, sucedeu **por incorporação**, em janeiro de 2014, o estabelecimento com CNPJ nº 02.808.708/0081-83, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, no qual a ação fiscal havia sido iniciada em 29/05/2014, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal às fls. 4/5.

Segundo consta da Descrição dos Fatos, às fls. 371/374, e o teor do Termo de Descrição dos Fatos (**TDF**), parte integrante do Auto de Infração, às fls. 385/431, não houve o recolhimento do Imposto (IPI), no período de **janeiro a dezembro de 2010**, em razão do aproveitamento dos seguintes tipos de créditos indevidos:

(i) Créditos de Insumos para bebidas

Os Créditos fictícios do imposto apropriado como "se devido fosse", na aquisição de insumos (concentrados e artefatos como rolhas e tampas plásticas) de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental. A isenção do imposto em tela para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental e comercializados em outras partes do país é prevista, respectivamente, nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010 (correspondente aos arts. 69, II, e 82, III, do RIPI/2002).

O dispositivo específico sobre a Zona Franca de Manaus (art. 81, II), não assegura o aproveitamento dos créditos pelas aquisições por estabelecimentos localizados em outras regiões do país. Por outro lado, para a isenção do art. 95, III, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237) pelos adquirentes em outras regiões se forem satisfeitas as seguintes condições cumulativas: **(a)**. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional; **(b)**. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima); e **(c)**. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da SUFRAMA.

É fato que a fruição de créditos incentivados indevidos, implica na glosa destes na escrita fiscal da empresa.

a) Dos Créditos de rolhas e tampas plásticas: os insumos foram adquiridas da empresa RAVIBRAS Embalagens da Amazônia Ltda., CNPJ 08.658.519/0001-73, com a seguinte descrição: "ROLHA PLAST AZUL PEPSI; ROLHA PLAST AZUL PC NIV; ROLHA PLAST GUARANÁ ANT BRANCO ANTARCTI; ROLHA PLAST H2OH LIMAO; ROLHA PLAST PEPSI TWIST VERDE; ROLHA PLAST SODA L ANT; ROLHA PLAST SUKITA VERDE; e TAMPA PLAST AMARELA GUARANÁ ANTART".

O dispositivo legal para isenção declarado como adotado pela RAVIBRAS (RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II) nas vendas prevê apenas a isenção nas saídas dos produtos do estabelecimento industrializador, sem a possibilidade de apropriação de créditos pelo adquirente (RIPI/2010, art. 95, III, c/c art. 237).

b) Dos Créditos de filme "stretch": tal produto foi adquirido da empresa VALFILM Amazônia Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 03.071.894/0001-07, assim descritos: "FILME STRETCH 500 MM 27 MICRA". Da mesma forma, nas saídas de produtos da VALFILM, a partir de maio de 2010 (isenção prevista nos seguintes dispositivos: RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II).

c) Dos Créditos do produto "concentrados": foram adquiridos da empresa AROSUCO Aromas e Sucos Ltda., CNPJ 03.134.910/0001-55, denominados: "CONC NAT FE 1430 AÇAÍ KIT; CONC NAT LIMÃO DIET FE1403 KIT; CONC NAT LIMÃO FE1403 KIT; CONC NAT S GUA AÇAÍ FE1430 PARTE H KIT; CONC NAT S GUARANÁ FE1430 BOMBONA 5L; CONC NAT S GUARANÁ DIET FE1431 KIT; CONC NAT S LARANJA BR KIT; CONC NAT S TÔNICA FE 1401 KIT; e CONC NAT SUKITA ZERO KIT".

No caso dos produtos da AROSUCO, foi informado que a falta de destaque do imposto nas saídas de concentrados (**exceto quanto aos concentrados de sabor guaraná**), se deveu à isenção prevista (RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II). Sem, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos pelo adquirente (RIPI/2010, art. 95, III, c/c art. 237).

Admissão dos créditos **somente se deu em relação aos concentrados de guaraná**, produzidos com matéria prima extrativa vegetal de produção regional (na Amazônia Ocidental) e adquiridos com a isenção prevista no RIPI/2002, conforme art. 82, III; e no RIPI/2010, art. 95, III.

d) Dos Créditos de concentrados: os insumos foram adquiridos de PEPSI COLA Industrial da Amazônia Ltda., CNPJ 02.726.752/0001-60, assim descrito: "KIT H2OH LIMÃO; KIT PEPSI COLA; KIT PEPSI COLA TWIST; KIT PEPSI COLA LIGH; KIT PEPSI TWIST LIGHT PADRÃO; e KIT PEPSI COLA".

Os concentrados (kits) foram produzidos pela PEPSI COLA com a utilização de insumo (**corante caramelo**) produzido, por sua vez, pela empresa D. D. Williamson do Brasil Ltda., CNPJ 02.789.565/0001-25, localizada na Zona Franca de Manaus.

Na fabricação do **corante caramelo** foi utilizado, até junho de 2011, açúcar de cana fornecido pela Usina Itamarati S/A, CNPJ 15.009.178/0001-70, situada no Estado do Mato Grosso (MT), que não compõe a chamada Amazônia Ocidental, que é abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, nos termos do art. 4º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

No entanto, a PEPSI COLA deu saída aos concentrados com a isenção prevista nos seguintes dispositivos (conforme notas fiscais emitidas): RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II.

Em resposta a intimação, a PEPSI COLA declarou que era habilitada pela SUFRAMA a produzir concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas com ambos os incentivos: Zona Franca de Manaus (artigos precitados) e Amazônia Ocidental (RIPI/2002, art. 82, III; RIPI/2010, art. 95, III).

De toda sorte, fica caracterizada a carência de direito ao aproveitamento de créditos por falta de previsão legal (no primeiro caso) e por falta de cumprimento de requisito

legal (no segundo caso, emprego de produto elaborado com matéria prima agrícola de origem não regional, isto é, proveniente de estabelecimento situado fora da Amazônia Ocidental).

(ii) Créditos referentes a artigos adquiridos pra uso e consumo

Tratam-se de créditos distintos de créditos básicos, alusivos a artefatos adquiridos para uso e consumo em 2010, mais especificamente os itens de manutenção e material intermediário de produção, conforme detalhamento inequívoco relacionado na planilha à fl. 425. No entanto, nem todos os insumos adquiridos e utilizados na produção caracterizam-se como matérias primas ou produtos intermediários.

De acordo com o Relatório fiscal, "não existe amparo legal que dê direito ao crédito do imposto referente aos insumos peças e partes de máquinas, produtos para higienização do maquinário ou de embalagens, produtos utilizados na manutenção das máquinas, inclusive lubrificantes e óleos".

Não devem ser aceitos, portanto, os valores referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, equipamentos de segurança, filtros e retentores, material de limpeza e higienização, material elétrico e hidráulico, peças de reposição e uniformes dos empregados, para gerar o crédito básico, uma vez que esses bens não se incluem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consumidos no processo de industrialização, únicos insumos admitidos por lei". Tais créditos indevidos encontram-se discriminados no demonstrativo à fl. 426.

(iii) Créditos de bebidas adquiridas para comercialização

Houve, no período de janeiro a dezembro de 2010, a apropriação de créditos de IPI na entrada de bebidas - refrigerantes provenientes de estabelecimento de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico: AMBEV Brasil Bebidas Ltda., CNPJ 73.082.158/0049-76. A relação dos créditos indevidos encontram-se discriminados no demonstrativo à fl. 429.

As industrializações não foram efetuadas por encomenda e a impugnante deu saída às bebidas recebidas mediante a emissão de notas fiscais de venda para terceiros, com destaque do imposto, e de notas fiscais de transferência para outros estabelecimentos filiais, com suspensão do imposto.

Informa a fiscalização que durante o ano de 2010, o sujeito passivo estava sujeito ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), previsto nos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (RIPI/2010, art. 204), de acordo com o disposto originalmente na Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, ou seja, sem poder se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de transferência de bebidas em virtude de que: **a)** se trata de produtos acabados destinados a comercialização e não de matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem; **b)** o imposto incide sobre os produtos acabados uma única vez, na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vale dizer, o imposto não é mais devido em operação posterior (art. 58- N, I); e **c)** não houve operação de industrialização por encomenda, que representa uma exceção ao regime de incidência única (na industrialização por encomenda, há incidência do imposto também na saída do estabelecimento encomendante) (art. 58-N, § único).

(iv) Da Glosa dos Créditos e da Reconstituição da Escrita Fiscal

O crédito passível de glosa é no importe de R\$ 12.392.073,88, sendo que, em virtude da existência de saldos credores no período fiscalizado, foi empreendida a reconstituição da escrita fiscal, conforme demonstrativos às fls. 377 e 381/383.

Na reconstituição da escrita fiscal, o saldo credor de período anterior considerado em janeiro de 2010 foi de R\$ 528.543,24, resultante de reconstituição da escrita fiscal em ação fiscal anterior. Não foi considerado o saldo credor de período anterior de R\$ 4.690.024,63, escriturado em janeiro de 2010 no Livro Registro de Apuração do IPI.

Da Impugnação

A empresa tomou ciência da exação em 22/12/2014, por meio do respectivo procurador, conforme o termo de ciência por abertura de mensagem (e-CAC) - comunicado, à fl. 438. Em 20/01/2015, insubmissa, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 444/460, subscrita pelos patronos da pessoa jurídica, qualificados na procuração à fl. 483.

Em sede de impugnação, quanto à glosa de créditos básicos, a AMBEV alegou que mesmo que fosse vedado o registro do crédito em função de as mercadorias sujeitarem-se ao regime monofásico do IPI, jamais poderia haver o lançamento de ofício do tributo, pois o mesmo foi, ao final, recolhido pela autuada antes do início do procedimento de fiscalização, havendo, quando muito, pagamento a destempo do IPI, fato que não justifica a glosa dos créditos apropriados e a consequente exigência do mesmo tributo já liquidado.

No entanto, os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito (Acórdão nº 14-60.322, de 27/04/2016 - fls. 996/1025):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

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

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

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

GLOSA DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE ARTEFATOS DESCARACTERIZADOS COMO MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU MATERIAL DE EMBALAGEM. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados no processo industrial, segundo o estrito entendimento albergado na legislação tributária do que pode ser considerado como insumos.

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ÁREA DE COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL.

Todas as empresas sujeitas ao cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, ainda que haja imunidade condicionada ou isenção, podem ser objeto de fiscalização tributária, sendo o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a autoridade competente para a condução das atividades.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. FALTA DE REQUISITO BASILAR. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia prescindível e que não apresente um dos requisitos básicos, no caso, a indicação do perito; sendo o pedido, portanto, reputado como não formulado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente teve ciência da decisão por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, realizada na data de 20/07/2016 (fl. 1.034), momento em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72. Em 17/08/2016 (fl. 1035), protocolou o Recurso Voluntário de fls. 1.036/1.061, aduzindo resumidamente, as seguintes razões:

1. Preliminarmente, alega que deve ser cancelada de plano a autuação, uma vez que houve **ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado**, pois o auto de infração foi lavrado contra o estabelecimento de empresa sucessora que não realizou as operações que ensejaram a apropriação dos créditos de IPI glosados pelo Fisco;

2. Nulidade da decisão recorrida, por **cerceamento de defesa**. A Recorrente demonstrou, em sede de Impugnação, a ilegitimidade da glosa de créditos decorrentes de insumos oriundos da ZFM, em especial no caso da Pepsi-Cola, que obteve orientação oficial da SUFRAMA no sentido de que os kits de concentrados fabricados com corante caramelo produzido pela D.D Williamson do Brasil Ltda., a partir de açúcar oriundo do Estado do Mato Grosso (MT), geram direito ao crédito presumido previsto no art. 6º do DL 1.435/75. A DRJ simplesmente não se pronunciou a respeito do argumento acima, que constituía razão **autônoma e suficiente** para o cancelamento da exigência, razão pela qual deveria ter sido minimamente (razoavelmente) enfrentado, mas não o foi;

3. Inovação no lançamento de ofício: A decisão recorrida também deve ser anulada, na medida em que introduziu, no lançamento de ofício impugnado, novos fundamentos que dele não constavam originalmente, e, inclusive, sem qualquer provocação pelas partes em litígio;

4. Necessidade de **suspensão do feito** até final julgamento do PAF nº 10980.729815/2012-83. Como se nota, a reconstituição da escrita fiscal procedida no presente feito levou em consideração os efeitos do lançamento de ofício objeto do PA nº 10980.729815/2012-83, no bojo do qual foram realizadas de glosas de créditos, que redundaram em diminuição do saldo credor da Recorrente passível de utilização em janeiro/2010 (período inicial envolvido no caso);

4. Im procedência da exigência. **Ilegitimidade da glosa dos créditos de insumos originários da ZFM.** Houve por bem a Fiscalização glosar os créditos decorrentes da aquisição, pela Recorrente, de insumos produzidos na ZFM pelas empresas AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM, pois não teriam sido preenchidos os requisitos para que fosse aproveitado o benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75;

5. Necessidade de exclusão de todos os produtos de sabor guaraná adquiridos da empresa AROSUCO:

5.1. Houve **erro na apuração do crédito constituído** pelo Auto de Infração. A DRJ reconhece que “não há esclarecimentos do autor da peça fiscal sobre se as glosas referentes à fornecedora AROSUCO no demonstrativo de glosas à fl. 414, incluem os "concentrados de guaraná”. Entretanto, afirma que tal seria “irrelevante”, já que “o extrato de guaraná não é matéria prima agrícola ou extrativa vegetal, mas um produto ou produto intermediário resultante do processamento industrial (ou seja, não artesanal) do guaraná propriamente dito (sementes de guaraná)”;

5.2. Direito ao **crédito em relação aos insumos que a SUFRAMA reconhece** serem produzidos a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica.

5.3. 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. Também não prospera a exigência da Fiscalização, chancelada pela DRJ, decorrente da glosa dos créditos de IPI apropriados sobre concentrados para a fabricação de refrigerantes e sobre materiais de embalagem diante do que se contém **no artigo 40 do ADCT**;

6. Improcedência da glosa de Créditos relativos a Produtos Intermediários: A DRJ, corroborando com o entendimento exposto pela Fiscalização, manteve a glosa de créditos relativos a “produtos empregados na manutenção e limpeza de máquinas e equipamentos, inclusive óleos e lubrificantes”, ao fundamento de que tais itens não se enquadram no conceito de “*matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consumidos no processo de industrialização, únicos... admitidos por lei*”, já que não integram o produto final e não entram em contato direto com o produto em fabricação;

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

Ao final, requer que seja conhecido e provido o recurso, para o fim de ser reformado o acórdão recorrido e julgada integralmente improcedente a ação fiscal.

No Despacho de fl. 1.462, consta a informação que a PGFN foi informada do recurso e não apresentou suas contrarrazões.

Os autos, então foram encaminhados a este CARF e distribuídos para este Conselheiro analisar o recurso.

Verifica-se que a situação versada nestes autos é semelhante à de outros processos da mesma empresa, e que esta Turma Ordinária decidiu converter os autos em diligência por meio de Resolução, para que a Unidade preparadora proceda informações complementares.

Consoante o desenvolvido no Relatório, dentre as exigências fiscais retratadas na autuação aqui analisada, diz respeito às seguintes situações especificadas:

- (1) da alegada **ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado**;
- (2) do alegado **erro na apuração do crédito** constituído pelo Auto de Infração; e
- (3) da **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 à **sistemática monofásica** de apuração e recolhimento do imposto.

Em face da situação exposta, com o objetivo de melhor subsidiar o julgamento da presente lide e de se evitar a exigência em duplicidade de crédito tributário, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, o Colegiado decidiu por converter o julgamento em **diligência** (conforme **Resolução nº 3402-001.033**, de 29/08/2017), para que a autoridade fiscal da **DRF - Curitiba (PR)** adotasse as seguintes providências:

(i) com relação ao item (3) acima - da **glosa** de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo (operações sujeitas à **sistemática monofásica**):

(i.a) deverá a autoridade fiscal, intimar o autuado para fazer prova cabal de sua alegação referente a glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, alertando-se a Recorrente de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito, inclusive em razão de aplicação subsidiária do art. 6º do NCPC (Código de Processo Civil);

(i.b) com base na prova produzida nesses termos pela Recorrente, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; e

(i.c) repercute a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora *sub judice*, em **Relatório circunstanciado**, em que se mencionem também quaisquer outras informações que julgar pertinente;

(ii) com relação ao item (2) - a Recorrente alega que houve **erro na apuração do crédito** constituído pelo Auto de Infração:

(ii.a) deverá a autoridade fiscal demonstrar, se no Auto de Infração, conforme descrito no tópico 2), estão ou não incluídos os valores dos "concentrados" de sabor **guaraná**, adquiridos da AROSUCO. Caso isso se confirme, apurar e segregar os valores, fazendo constar no Relatório conclusivo;

(iii) com relação ao item (1), que alega ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, considerando os argumentos da Recorrente sobre o processo de **incorporação** ocorrido durante o procedimento fiscal, consignando que "após a **incorporação**, o referido estabelecimento filial (CNPJ nº 02.808.708/0081-83) continuou sendo explorado pela empresa sucessora, com o **CNPJ nº 07.526.557/0034-78** e que portanto o Auto de Infração só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento que sucedeu aquele ao qual foram imputadas as infrações e não contra o estabelecimento matriz da pessoa jurídica", solicito à autoridade fiscal:

(iii.a) intimar a Recorrente a apresentar os documentos referente a referida reestruturação societária - incorporação (ATAS e Termos da Assembléia, etc), bem como apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entenda necessários, a critério da fiscalização, que tenha como objeto subsidiar a situação posta nos autos.

(iii.b) ao final, deverá o Fisco fazer constar no Relatório conclusivo posição sobre a análise dos documentos e sobre as alegações promovidas pela Recorrente nesse tópico;

(iv). Quanto ao PAF nº 10980.729815/2012-83 (lançamento de ofício referente a glosa de créditos), citado pela Recorrente em seu recurso, calcular e informar no Relatório conclusivo o reflexo da decisão atual nele constante, determinado que cópia desta diligência seja juntado àquela processo;

(v) ao término dos trabalhos, a AMBEV deverá ser intimada do Relatório Fiscal da Diligência a fim de que, querendo, se manifeste no prazo de 30 dias (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Ao final, determina que encerrada a diligência, os autos deverão retornar a este CARF, para que se abra vista/ciência à PGFN, em querendo, se manifestar, e na sequência encaminhar a este Colegiado para dar prosseguimento ao julgamento.

Em atendimento à solicitação constante da Resolução acima mencionada, a DRF/Curitiba/PR, intimou a Recorrente a (fls. 2.827/2.828):

*"1) Sobre a glosa de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo (operações sujeitas à sistemática monofásica) **fazer prova** de sua alegação referente a glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, alertando-se a Recorrente de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sendo necessária conciliação entre os registros do SICOBÉ, contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito, inclusive em razão de aplicação subsidiária do art. 6º do Novo Código de Processo Civil;*

*2) **Apresentar** os documentos referente a referida reestruturação societária incorporação (Protocolo de Incorporação), bem como apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos acerca da alegação de ilegitimidade passiva".*

A Recorrente, em resposta ao item 1 da intimação, apresentou dentre outros documentos o "Termo de Constatação" elaborado por KPMG Tax Advisers Ltda., e seus respectivos anexos (fls. 1.495 a 4.166).

Em atendimento ao item 2 do Termo de Início de Diligência Fiscal, juntou o Protocolo de Incorporação da **Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV** pela **AMBEV S/A**, bem como, documentos fiscais e trabalhistas, na tentativa de comprovar a sucessão do estabelecimento com CNPJ nº 02.808.708/0081-83 (Cia. Brasileira de Bebidas - AMAVEV), pelo estabelecimento com CNPJ nº 07.526.557/0034-78 (AMBEV S/A), e não pela matriz, em janeiro de 2014 (fl. 1.495).

Analisando os documentos e informações apresentadas pela Recorrente, concluindo os trabalhos, a Fiscalização elaborou suas considerações no documento denominado "Termo de Encerramento da Diligência Fiscal" anexado às fls. 4.167 a 4.205.

Após ser cientificada, em 20/09/2018 a Recorrente apresentou suas contrarrazões delineadas em sua petição de fls. 4.216 a 4.228, em que reitera os argumentos de seu Recurso Voluntário, pleiteando o seu provimento para que, com isso, seja integralmente cancelada a exigência de IPI. Caso assim não se entenda, deve, no mínimo, ser cancelada a exigência de IPI relativo às saídas comprovadamente submetidas à tributação a despeito do regime monofásico aplicável, assim como seus respectivos acréscimos moratórios e punitivos.

Por outro lado, não verificamos nos autos a manifestação da PGFN.

É em síntese o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

Admissibilidade do Recurso

O presente recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em suma, trata o processo de Auto de Infração com a exigência do IPI devido pela Recorrente, relativo ao ano de 2010, acrescido de multa de ofício e juros moratórios, em decorrência da glosa de créditos do IPI, referentes a:

(i). insumos isentos do imposto, adquiridos junto a estabelecimentos instalados na Zona Franca de Manaus (ZFM);

(ii). material intermediário de produção, compreendendo itens para tratamento de água, assepsia de embalagens, partes, peças ou acessórios de máquinas, lubrificantes e produtos para manutenção de máquinas e instalações; e

(iii). bebidas prontas para o consumo recebidas de terceiros e sujeitas à sistemática monofásica de apuração e recolhimento do imposto.

Como relatado, esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência por meio de Resolução nº 3402-001.033, de 29/08/2017, para que a Unidade preparadora proceda informações complementares para melhor deslinde da questão. Concluído os trabalhos da diligência, tanto o Fisco como a Recorrente manifestaram-se nos autos.

Posto isto, consoante o desenvolvido no Relatório, dentre as exigências fiscais retratadas na autuação aqui analisada, passo à análise das situações combatidas no Recurso Voluntário.

Preliminarmente se faz necessário destacar que, durante o julgamento, foi suscitada pelo Conselheiro *Diego Diniz Ribeiro*, prejudicial de sobrestamento dos autos até o julgamento pelo STF do RE nº 592.891, em sede de repercussão geral. Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais apontadas pelo Ilustre Conselheiro, ressalto minha discordância em relação à **aplicação subsidiária do CPC/2015** e o **sobrestamento** do julgamento deste processo até que haja decisão definitiva do RE nº 592.891 (considerando o caráter vinculante do precedente que se formará em tal julgamento), uma vez que este Colegiado já tem decidido pela sua improcedência antes da decisão definitiva, em face da falta de previsão regimental abarcado pelo Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 2015.

1. Da alegada ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado

Aduz a Recorrente em sede de preliminar, que "(...) deve ser cancelada de plano a autuação, pois o auto de infração foi lavrado contra o estabelecimento de empresa sucessora que não realizou as operações que ensejaram a apropriação dos créditos de IPI glosados pelo Fisco".

Afirma que o estabelecimento que efetuou os créditos de IPI questionados pela Fiscalização é uma **filial** localizada na Rodovia dos Minérios, Km 9, nº 99, no Município de Almirante Tamandaré (PR), possuindo o **CNPJ nº 02.808.708/0081-83**. Que após a **incorporação**, o referido estabelecimento filial (CNPJ nº 02.808.708/0081-83), continuou sendo explorado pela empresa sucessora, com o **CNPJ nº 07.526.557/0034-78**.

Conclui argumentando que, desta forma e a teor do art. 51, parágrafo único, do CTN c/c art. 24, parágrafo único do RIPI/2010 (que consideram sujeito passivo autônomo

do IPI cada um dos estabelecimentos da pessoa jurídica, para fins de cumprimento das obrigações tributárias decorrentes dos fatos por eles praticados) c/c art. 132 do CTN (que prevê a responsabilidade do sucessor pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido), o Auto de Infração **só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento que sucedeu àquele ao qual foram imputadas as infrações** e não contra o estabelecimento **matriz** da pessoa jurídica.

Por outro lado, o entendimento adotado pelo Fisco é de que, ocorrida a incorporação da Companhia de Bebidas das Américas **pela** AMBEV S.A. (matriz), esta última sucederia em direitos e obrigações, inclusive fiscais, a entidade incorporada, nos termos dos arts. 128 a 132, do CTN.

Pois bem. Primeiramente há que se ressaltar que quando da Diligência, a Fiscalização intimou a Recorrente a apresentar documentos referentes à reestruturação societária de incorporação (Atas e Termos da Assembléia, etc.), bem como a apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entenda necessários, que tenha como objeto subsidiar a situação posta nos autos.

Em resposta, dentre os documentos apresentados, juntou o Extrato da Ata de “Reunião do Conselho de Administração da AMBEV S.A.” (de CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00), realizada no dia 2 de dezembro de 2013, na qual se deliberou, e aprovou de forma unânime, a incorporação da Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV (CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07), nos termos e condições da minuta do PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DA COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV **pela** AMBEV S.A., também juntada.

Constata-se que a Fiscalização manifesta no seu Termo de Encerramento de Diligência (fl. 4.191), que "(...) tal alegação se trata de **inovação da defesa**, visto que **inexiste na impugnação** ao Auto de Infração qualquer menção de que a autuada (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00), não fosse a responsável tributária em razão da sucessão ocorrida".

Sobre o tema acima suscitado pela Fiscalização (inovação), cabe esclarecer que a ilegitimidade passiva é questão que envolve **matéria de ordem pública**, que pode ser conhecida de ofício e a qualquer tempo (art. 15 c/c art. 485, VI e §3º, do CPC c/c art. 142 do CTN) e, uma vez identificada, deve ensejar o seu conhecimento por este Colegiado.

Posto isto, a Recorrente aduz que os documentos societários à época da incorporação comprovam o quanto exposto em seu recurso. Afirma que **antes mesmo de a incorporação ocorrer**, a AMBEV S/A abriu filial em Almirante Tamandaré (CNPJ 07.526.557/0034-78), no mesmo endereço da filial da **Cia de Bebidas** (CNPJ nº 02.808.708/0081-83). Evidente, assim, que, pelos próprios motivos de sucessão lançados pela Fiscalização, quem sucedeu o estabelecimento que realizou as operações questionadas no lançamento, sediado em Almirante Tamandaré (PR), foi uma filial da AMBEV S/A., situada no mesmo domicílio e não a matriz da empresa.

E continua argumentando que o Fisco deixa de considerar a literalidade do parágrafo único do art. 51 do CTN, por meio do qual, para fins específicos do IPI, dispõe que se considera “*contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante*”. Isso é ainda mais verdade considerando especificamente o fato de que a lavratura do Auto de Infração embasou-se no art. 175 do RIPI/2002, do qual consta expressamente que o suposto creditamento indevido de IPI que gerou a cobrança em discussão é efetuado por estabelecimento. E conclui em seu recurso:

"(...) Desse modo, é evidente que a cobrança do crédito tributário só poderá ocorrer em face do estabelecimento que se creditou do IPI (filial da Cia. De Bebidas em Almirante Tamandaré, Estado do Paraná) ou de quem responde por seus atos após a sua incorporação. Ao contrário do que faz parecer a Fiscalização, não se desconhece os efeitos da responsabilidade tributária por sucessão decorrente da incorporação da Companhia de Bebidas pela Ambev S/A. Entretanto, em que pese tal incorporação, o estabelecimento sucessor e responsável pelas obrigações em causa continua em Almirante Tamandaré - PR (CNPJ n. 07.526.557/0034-78), não podendo a responsabilidade por sucessão ser atribuída à matriz".

Como se vê a Recorrente alega que o lançamento foi lavrado com indicação do estabelecimento matriz da Recorrente e, no seu sentir, houve erro porque a legitimidade seria da pessoa jurídica sucessora do estabelecimento responsável pelas operações que ensejaram a apropriação dos créditos glosados.

Sobre essa questão, cabe frisar que a DRJ/RPO já se pronunciou no PAF nº 10880.727044/2015-61 (Acórdão nº 14-62.996, de 28/09/2016, da mesma empresa AMBEV S/A, CNPJ nº 07.526.557/0001-00), cujo Auto de Infração tratava dos créditos fictos escriturados nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011, estabelecimento filial da pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, inscrita no CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07, lançamento constituído em nome da matriz da incorporadora AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00, que desta forma restou consignado (que adoto todos os seus fundamentos, que tenho por bom e conforme a lei, forte no art. 50, § 1º, da Lei no 9.784, de 1991):

"(...) Não se trata de auto de infração lavrado com a indicação do estabelecimento matriz da empresa como sujeito passivo das obrigações tributárias principais inadimplidas, em detrimento do princípio da autonomia dos estabelecimentos (CTN, art. 51, § único; RIPI/2010, art. 24), ou seja, com os fatos geradores ocorridos, na realidade, no âmbito do estabelecimento filial. Em tal hipótese, ficaria caracterizado erro na identificação do sujeito passivo.

Assim é o teor do art. 132 do CTN:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Em janeiro de 2014, houve a superveniência de evento sucessório (incorporação).

A empresa AMBEV, CNPJ 07.526.557/0001-00, é a pessoa jurídica de direito privado que incorporou a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07 **e todos** os respectivos estabelecimentos filiais.

A rigor, é o estabelecimento matriz da AMBEV (CNPJ 07.526.557/0001- 00) responsável pelos tributos devidos pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV (estabelecimento matriz e filiais), até a data do ato sucessório.

O estabelecimento filial situado na cidade de Almirante Tamandaré, PR, outrora com CNPJ 02.808.708/0081-83, deu continuidade à produção de refrigerantes mesmo depois da incorporação, já portador do CNPJ 07.526.557/0034-78. Independentemente disso, o estabelecimento matriz da AMBEV (CNPJ 07.526.557/0001-00) corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo.

A ação fiscal foi encetada no estabelecimento filial da AMBEV de Almirante Tamandaré, PR, atualmente com CNPJ 07.526.557/0034-78, que é o estabelecimento que mantém a

documentação fiscal e os livros fiscais concernentes aos fatos geradores de interesse, ocorridos previamente à incorporação.

A impugnante não esclarece a que capítulo da publicação da Receita Federal do Brasil denominada “Perguntas e Respostas” se refere a aludida “resposta nº 29”. (citado à fl. 1.039, recurso voluntário).

Na verdade, há a seguinte questão, e respectiva resposta, a ser destacadas, concernente ao “Capítulo IV – Responsabilidade na Sucessão” do “Perguntas e Respostas”:

“036 Quem responde pelos tributos das pessoas jurídicas nos casos de transformação, incorporação, fusão, extinção ou cisão ?

Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, incorporadas, fundidas, extintas ou cindidas:

(...)

c) a pessoa jurídica que incorporar outra, ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

(...).” Grifei.

No caso aqui discutido, **trata-se de responsabilidade por sucessão**, a qual não é disciplinada pelo art. 51, do CTN, como alega a Recorrente, e sim, conforme o previsto no arts. 128 a 133 do CTN e arts. 207 e 209 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), e foi com base nesses dispositivos legais que o Fisco procedeu à autuação em nome da matriz da sucessora, a qual **corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo**.

Na informação sobre a Diligência solicitada, a Fiscalização deixou claro que, " (...) A pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, CNPJ sob o nº 02.808.708, foi incorporada em janeiro de 2014 pelo sujeito passivo da presente autuação, a pessoa jurídica AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00. E, em sendo a sucessora, em todos os atos desse procedimento fiscal, teve ciência e atendeu às intimações em nome da sucedida".

E o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária, determina que há sempre que decorrer de previsão expressa em lei, nos termos da norma trazida em seu art. 128, e o mesmo diploma legal prevê, **em seu art. 132**, que, em caso de incorporação, a responsabilidade é da incorporadora na qualidade de sucessora. Veja-se:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (Grifei)

Em resumo, a pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07, **foi incorporada em janeiro de**

2014 pelo sujeito passivo desta discutida autuação (a PJ AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00). E, durante o curso do Procedimento Fiscal (MPF nº 09.1.01.00-2014-00159-8), em sendo a sucessora, em todos os atos desse procedimento fiscal, teve ciência e atendeu às intimações em nome da sucedida e a Fiscalização lançou o crédito tributário em nome da sucessora, em atendimento às citadas normas tributárias (arts. 128, 129 e 132 do CTN, bem como nos arts. 207 e 209 do RIR/2009).

Frise-se que o Fisco informa também que "em razão de incorporação, sua situação cadastral encontra-se baixada perante o CNPJ, desde janeiro de 2014", e que:

"(...) em análise da documentação juntada pela Recorrente, tem-se que a responsabilidade da matriz fica evidenciada também do Extrato da Ata de "Reunião do Conselho de Administração da Ambev S.A." (de CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00), realizada no dia 2 de dezembro de 2013, lavrada em forma sumária, na qual se deliberou, e aprovou de forma unânime, a incorporação da Companhia de Bebidas das Américas –Ambev (CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07), nos termos e condições da minuta do PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DA COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV PELA AMBEV S.A.: tem-se que **fica a cargo da matriz da incorporadora** (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00) a sucessão integral, **sem quaisquer menções a responsabilidade tributária ou sucessão em nome de filial**".

4. A Incorporação será procedida de forma a que a Ambev receba – pelos seus respectivos valores contábeis – a totalidade dos bens, direitos e obrigações da Companhia de Bebidas (incluindo os imóveis indicados em lista específica arquivada na sede da Ambev), que se extinguirá, sucedendo-a nos termos da lei, tomando como base os elementos constantes do balanço auditado levantado em 31 de dezembro de 2012.

A Fiscalização sustenta ainda que uma das razões de existir o procedimento fiscal foi a indicação para ação fiscal pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações dos Pedidos de Ressarcimento de IPI apresentados. Nesses pedidos de ressarcimento de IPI, foi informado que os créditos seriam da fiscalizada (CNPJ nº 02.808.708/0081-83), e que **a sucessora dos direitos a tais créditos seria a matriz**, cujo CNPJ tem a inscrição sob o nº **07.526.557/0001-00** (vide os pedidos de ressarcimento colacionados às fls. 4.197/4.200).

Por outro lado, a Recorrente destaca que "(...) trata-se de determinação da legislação de que o pedido seja efetuado pelo estabelecimento matriz, ainda que se o estabelecimento que gerou o crédito continue em regular funcionamento, como se extrai do art. 40 da Instrução Normativa n. 1.717/2017, especificamente aplicável à hipótese dos autos. No mesmo sentido previa a Instrução Normativa n. 1.300/2012, em seu art. 21, § 2º (...)"

A Recorrente reforça em sua manifestação de diligência (fls. 4.221/4.222), que não é a mera indicação descontextualizada e limitada operacionalmente pelo PER/DCOMP que faz com que o estabelecimento de Almirante Tamandaré/PR tenha deixado de existir ou de responder por créditos e débitos de IPI decorrentes de suas operações. Tanto o estabelecimento autuado continuou a existir (com o CNPJ. 07.526.557/0034-78) e a ser responsável pelas suas obrigações que os RAIPIs e as cópias das CTPS de colaboradores lotados nesses estabelecimentos (incorporado e incorporador - docs. juntados nos autos) são claros em demonstrar o quanto alegado no Recurso Voluntário, atestando sua responsabilidade tributária e trabalhista respectivamente.

No entanto, conforme verificado pela Fiscalização, no PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS

- AMBEV PELA AMBEV S.A., tem-se que **fica a cargo da matriz da incorporadora** (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00) a sucessão integral, **sem quaisquer menções a responsabilidade tributária ou sucessão em nome de filial** e nos Pedidos de Ressarcimento elaborado pela empresa informa à RFB que a sucessora é a matriz de CNPJ nº 07.526.557/0001-00, portanto não há razão para o lançamento, relativo à glosa dos créditos aqui discutidos (do qual resultou a negativa dos pedidos de ressarcimento), ser em nome de estabelecimento **diverso da Matriz sucessora**, como corretamente efetuou a Fiscalização.

Portanto, conclui-se que a empresa AMBEV, CNPJ 07.526.557/0001-00, é a pessoa jurídica de direito privado que incorporou a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07 e todos os respectivos estabelecimentos filiais. Assim, a Recorrente é responsável pelos atos praticados pela Companhia incorporada e o **lançamento tem que ser direcionado à matriz** justamente porque a referida Companhia não tem mais existência.

Outrossim, os fatos geradores do IPI foram praticados pela sociedade extinta e o estabelecimento filial da AMBEV de Almirante Tamandaré/PR, apenas mantém a documentação fiscal e os livros fiscais concernentes aos fatos geradores de interesse, ocorridos previamente à incorporação.

Posto isto, à luz das regras de responsabilidade tributária, notadamente o art. 132 do CTN, a Recorrente é a responsável pelos fatos geradores praticados pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, outrora incorporada pela Recorrente.

2. Nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de defesa.

A Recorrente afirma que demonstrou, em sede de Impugnação, a ilegitimidade da glosa de créditos decorrentes de insumos oriundos da ZFM, em especial no caso da Pepsi-Cola, que obteve orientação oficial da SUFRAMA no sentido de que os kits de concentrados fabricados com corante caramelo produzido pela D.D Williamson do Brasil Ltda., a partir de açúcar oriundo do Estado do Mato Grosso (MT), geram direito ao crédito presumido previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. Ressalta que *"(...) a DRJ simplesmente não se pronunciou a respeito do argumento acima, que constituía razão **autônoma e suficiente** para o cancelamento da exigência, razão pela qual deveria ter sido minimamente (razoavelmente) enfrentado, mas não o foi"*.

Pois bem. Verifica-se que o Auto de infração teve sua origem em auditoria realizada pela Fiscalização da RFB, fartamente detalhada em Relatório Fiscal (anexo ao auto), onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a lavratura do auto de infração. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou Impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou seu Recurso Voluntário, rebatendo as posições adotadas no Acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas.

Ora, com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Em referência ao caso da Pepsi-Cola, que alega ter obtido orientação oficial da SUFRAMA no sentido de que os kits de concentrados fabricados com corante caramelo produzido pela D.D Williamson do Brasil Ltda., a partir de açúcar oriundo do Estado do Mato Grosso (MT), geram direito ao crédito presumido previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, não assiste razão à Recorrente, uma vez que a decisão de piso se pronunciou sobre essa matéria: Veja-se trecho reproduzido (fl. 1.012):

"(...) A Pepsi-Cola, conforme resposta a intimação (reprodução no relatório fiscal à fl. 390), é habilitada à fabricação de concentrado pela Resolução SUFRAMA nº 356, de 2002.

O insumo que entra na composição do concentrado sabor cola é o corante caramelo, fornecido à Pepsi-Cola pela empresa D. D. Williamson do Brasil Ltda., situada na Zona Franca de Manaus. Até junho de 2011 (o que abrange todas as ocorrências fáticas enfeixadas no libelo impositivo), o açúcar utilizado como ingrediente na produção do corante caramelo, por sua vez, é oriundo de usina e cooperativa localizadas no Estado do Mato Grosso.

Contudo, a Amazônia Ocidental, como é cediço, inclui somente os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, e somente podem ser aceitos, para fins da isenção em tela, produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas de produção regional oriundas da Amazônia Ocidental. (Grifei)

Outrossim, as notas fiscais emitidas pela Pepsi-Cola exibem como base legal da isenção o art. 69, II, do RIPI/2002. Carece de razão, ademais, a impugnante ao expressar o entendimento acerca do vocábulo "regional" inserido no trecho em destaque do dispositivo que segue (RIPI/2010, art. 95, III; RIPI/2002, art. 82, III."

Por fim, apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. O art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, prescreve:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º (...).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Assim, não merece guarida a alegação de nulidade da decisão recorrida, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Neste diapasão, não há qualquer nulidade a macular a presente decisão, motivo pelo qual rechaço essa preliminar aventada pela Recorrente.

3. Inovação no lançamento de ofício

Aduz a Recorrente que decisão recorrida também deve ser anulada, na medida em que introduziu, no lançamento de ofício impugnado, novos fundamentos que dele não constavam originalmente, e, inclusive, sem qualquer provocação pelas partes em litígio.

"(...) Nada obstante tenha reconhecido expressamente a procedência da impugnação do contribuinte, a DRJ pretendeu manter o lançamento por fundamento diverso, que não consta da acusação fiscal: "De qualquer sorte, a questão é irrelevante, pois os concentrados de guaraná, com saídas alusivas à isenção do RIPI/2002, art. 82, III (RIPI/2010, art. 95, III), são produzidos a partir de extrato de semente de guaraná, um ingrediente produzido, por sua vez, por outra indústria; vale dizer, o concentrado não é fabricado diretamente de sementes de guaraná, matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional por excelência." (fl. 1.015).

E prossegue afirmando que, de forma contraditória e inovadora ao TDF (Termo de Descrição dos Fatos), a DRJ sustenta que "é o documento fiscal que confere legitimidade ao crédito a ser escriturado" (fl. 1.017). A despeito disso, nega o direito ao crédito de IPI sobre os concentrados de guaraná, mesmo após ter admitido que as notas fiscais de venda indicam como fundamento a "isenção do art. 95, III, do RIPI/2010". Ou seja, a DRJ usa tal argumento para denegar créditos em relação a produtos cuja nota fiscal indicava a isenção do art. 69, II, do RIPI/02 / art. 81, II, do RIPI/10, mas não para reconhecer os créditos em relação aos produtos cujas notas fiscais se fundamentam no art. 82, III c/c art. 175 do RIPI/02 /art. 95, III c/c art. 237 do RIPI/10, em manifesto favorecimento da Fazenda Pública, contrário ao princípio da isonomia e moralidade, o que também implica sua nulidade.

Enfim, aduz que a DRJ pretendeu aperfeiçoar o lançamento de ofício, o que lhe é vedado, a teor dos arts. 145 e 146 do CTN e da jurisprudência pacífica desse CARF.

Como se vê, a Recorrente sustenta que o lançamento violou os arts. 145 e 146 do CTN, pois teria havido a alteração dos critérios jurídicos em relação aos "kits" para a produção de refrigerantes e aos materiais de embalagem.

A bem da verdade, a argumentação recursal antecipa o próprio debate do mérito. Não obstante isso, cabe tecer algumas observações.

No caso, trata-se de créditos fictícios do imposto (IPI) apropriado como se devido fosse na aquisição de insumos (concentrados e artefatos, como rolhas e tampas plásticas) de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental.

A decisão de piso demonstra que a isenção do imposto em tela para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental e comercializados em outras partes do país é prevista, respectivamente, nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010 (arts. 69, II, e 82, III, do RIPI/2002).

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

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

(i). que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;

(ii). que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima); e

(iii). que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.

Como exemplo, o dispositivo legal para isenção declarado como adotado pela RAVIBRAS (RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II), nas vendas prevê apenas a isenção nas saídas dos produtos do industrializador, sem a possibilidade de apropriação de créditos pelo adquirente (RIPI/2010, art. 95, III, c/c art. 237).

No caso da empresa AROSUCO, também foi informado que a falta de destaque do imposto nas saídas de concentrados (exceto quanto aos concentrados de sabor guaraná) se deveu à isenção prevista (RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II). Sem, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos pelo adquirente (RIPI/2010, art. 95, III, c/c art. 237).

Admissão dos créditos somente em relação aos concentrados de guaraná, produzidos com matéria prima extrativa vegetal de produção regional (Amazônia Ocidental) e adquiridos com a isenção prevista no RIPI/2002, art. 82, III; e no RIPI/2010, art. 95, III.

Por fim, conclui que a fruição de créditos incentivados indevidos implica a glosa destes na escrita fiscal.

Desta forma, o mandamento legal do art. 146 do CTN, pressupõe a segurança do sujeito passivo, estabilizando a interpretação jurídica dos fatos geradores que interferirão na esfera jurídica do eventual autuado. No caso em tela, não houve qualquer alteração de critério jurídico relacionado aos fatos geradores do IPI lançados contra a AMBEV.

Desde o início do procedimento fiscal, a autoridade lançadora demonstrou, sob a mesma premissa jurídica, que a Recorrente não poderia ter utilizado dos créditos de IPI porque eles não atendiam aos preceitos legais concessivos do benefício, notadamente o art. 6º, § 1º, do Decreto lei nº 1.435/75.

Portanto, entendo não ter razão a Recorrente. No meu entender, não há que se falar que a DRJ pretendeu aperfeiçoar o lançamento de ofício.

4. Suspensão do feito até final julgamento do PAF nº 10980.729815/2012-83.

Alega a Recorrente que a reconstituição da escrita fiscal procedida no presente feito levou em consideração os efeitos do lançamento de ofício objeto do PAF nº 10980.729815/2012-83, no bojo do qual foram realizadas glosas de créditos, que redundaram em diminuição do saldo credor da Recorrente passível de utilização em janeiro/2010 (período inicial envolvido no caso).

Portanto, o deslinde do PAF nº 10980.729815/2012-83, é prejudicial ao presente feito, pois dele depende a definição do quantum de “saldo credor” passível de utilização no ano de 2010 - e, conseqüentemente, do IPI passível de ser cobrado nestes autos –, razão pela qual deve o feito ser sobrestado até que sobrevenha decisão definitiva no referido processo administrativo.

Quanto a solicitação feita, qual seja, o sobrestamento do julgamento até que haja uma decisão definitiva no âmbito do processo de nº 10980.729815/2012-83, que trata do Auto de Infração lavrado em ação fiscal anterior e que deu azo à redução do saldo credor de período anterior, deve ser levado em conta que inexistente, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, norma que autorize a suspensão do trâmite processual.

Como é cediço, é dever da Administração impulsionar o processo até sua decisão final, em face do princípio da oficialidade, previsto no art. 2º, parágrafo único, XII, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, não podendo a autoridade administrativa sobrestar o julgamento de processo com litígio regularmente instaurado pela apresentação de recurso.

No entanto, ressalte-se que, neste caso, já foi apreciado o mérito do citado processo nº 10980.729815/2012-83, em sede de julgamento neste CARF, conforme Acórdão nº 3402-003.810, de 25/01/ 2017, prolatado pela 2ªTO/4ªC desta 3ª Sejul. Observa-se que o mesmo se encontra-se aguardando apreciação de Recurso Especial do Contribuinte.

Portanto, nego provimento ao pedido de sobrestamento deste processo.

5. Ilegitimidade da glosa dos créditos de insumos originários da ZFM.

Aduz a Recorrente a improcedência da exigência fiscal. Houve por bem a Fiscalização glosar os créditos decorrentes da aquisição, pela Recorrente, de insumos produzidos na ZFM pelas empresas AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM, pois não teriam sido preenchidos os requisitos para que fosse aproveitado o benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

5.1 Da necessidade de exclusão de todos os produtos de sabor guaraná adquiridos da AROSUCO. Erro na apuração do crédito constituído pelo Auto de Infração

Aduz a Recorrente que "(...) A DRJ reconhece que “não há esclarecimentos do autor da peça fiscal sobre se as glosas referentes à fornecedora AROSUCO do demonstrativo de glosas à fl. 414, incluem os concentrados de guaraná”. Entretanto, afirma que tal seria “irrelevante”, já que “o extrato de guaraná não é matéria prima agrícola ou extrativa vegetal, mas um produto ou produto intermediário resultante do processamento industrial (ou seja, não artesanal) do guaraná propriamente dito (sementes de guaraná)”.

Alega que afiguram-se de todo improcedentes as assertivas da DRJ, pois o Auto de Infração é claro no sentido de que a glosa de créditos relativa aos produtos da AROSUCO abrange os “**concentrados para refrigerantes, que não os de sabor guaraná**”, reconhecendo, quanto aos produtos deste último sabor, o preenchimento de todos os requisitos legais para o aproveitamento do benefício constante do art. 6º do DL nº 1.435/75. Desse modo, a assertiva da DRJ carece de qualquer sentido, já que implica a inclusão, no Auto de Infração de produtos que não deveriam ter sido autuados, nos termos da própria Fiscalização.

Em resumo, avalia que a Fiscalização incluiu parte desses itens na planilha intitulada “Produtos adquiridos com isenção prevista no art. 81, II, do regulamento do IPI de 2010” (fl. 407), glosando os respectivos créditos, como se verifica do quadro abaixo:

Produtos adquiridos com isenção prevista no art. 81, II, do regulamento do IPI de 2010

Nome do Participante	Descrição complementar	Valor da Nota Proporcional SOMA
AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA	CONC NAT FE1430 ACAI KIT	R\$ 264.127,36
03.134.910/0001-55	CONC NAT LIMAO DIET FE1403 KIT	R\$ 195.317,32
	CONC NAT LIMAO FE1403 KIT	R\$ 5.054.746,16
	CONC NAT S GUA ACAI FE1430 PARTE H KIT	R\$ 16.189,04
	CONC NAT S GUARANA FE1430 BOMBONA 5L	R\$ 31.743.010,23
	CONC NAT S GUARANA DIET FE1431 KIT	R\$ 3.675.771,12
	CONC NAT S LARANJA BR KIT	R\$ 7.105.338,85
	CONC NAT S TONICA FE 1401 KIT	R\$ 782.367,64
	CONC NAT SUKITA ZERO KIT	R\$ 238.000,60

Primeiramente, deve ser ressaltado que, ao se examinar a "Descrição - sabor guaraná" na tabela acima, a Recorrente poderia ter razão ao afirmar que haveria inconsistência na apuração das glosas e do IPI devido apurado pelo Fisco.

No entanto, constata-se à fl. 413 do TDF (Termo de Descrição dos Fatos), que a Fiscalização, em seu Relatório, desta forma restou consignado:

"Em síntese, tem-se que:

São créditos indevidos e não de serem glosados os decorrentes das aquisições de concentrados para refrigerantes, **que não os de sabor guaraná**, da pessoa jurídica AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA. (CNPJ nº 03.134.910/0001-55 - Matriz), a qual declarou que a falta de destaque do IPI nas vendas dos desses concentrados estava amparada na isenção prevista no artigo 69, inciso II, do Regulamento do IPI, de 2002 (atual art. 81, II, do Regulamento do IPI de 2010), em razão de não haver previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada". (Grifei)

No mesmo sentido, também pode ser verificado nos trechos abaixo reproduzidos que restou desta forma analisada pela Decisão da DRJ (fl. 1.015):

*"(...) No que concerne à AROSUCO, também foi informado, como resposta a intimação, que a falta de destaque do imposto nas saídas de concentrados **(exceto quanto aos concentrados de sabor guaraná)** se deveu à isenção prevista no RIPI/2002, art. 69, II; e no RIPI/2010, art. 81, II. Sem, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos pelo adquirente (RIPI/2010, art. 95, III, c/c art. 237; RIPI/2002, art. 82, III, c/c art. 175).*

*Os concentrados de guaraná, **aleadamente produzidos com matéria prima extrativa vegetal de produção regional (Amazônia Ocidental)**, foram adquiridos com a isenção prevista no RIPI/2002, art. 82, III; e no RIPI/2010, art. 95, III".* (Grifei).

Por outro lado, alega a decisão de piso que não há esclarecimentos no TDF elaborado pela Fiscalização sobre se as glosas referentes à fornecedora AROSUCO, do demonstrativo de glosas à fl. 414, incluiria os concentrados de guaraná.

Como pode ser verificado no TDF, à fl. 396, em resposta a intimação da Fiscalização, restou consignado que "A intimada esclarece que todos os produtos sabor guaraná são produzidos a partir do extrato de semente de guaraná, insumo originário da Amazônia Ocidental, lá adquiridos, tendo suas saídas isenta (sic) do Imposto sobre Produtos Industrializados nos termos do inciso III, art. 82 do RIPI/2002. Esclarece, ademais, que o extrato de guaraná utilizado para a fabricação dos concentrados é adquirido do Fornecedor "Fazenda Maués", CNPJ 02.808.708/0075-35 (...)".

Desta forma, no demonstrativo de “Produtos adquiridos com isenção prevista no art. 81, II, do regulamento do IPI de 2010”, às fls. 407/408, poderia constar indevidamente os concentrados de guaraná que, na verdade, saíram com a isenção do 95, III, do RIPI/2010, conforme as notas fiscais de venda.

E foi neste diapasão que a Recorrente em sua Manifestação pós diligência solicita que, "(...) *Em suma, como não consta a cobrança de IPI em relação a esse ponto específico no lançamento original, de rigor que não devem prosperar as alegações da DRJ, devendo ser **explicitado** o afastamento da glosa sobre tais insumos*".

Pois bem. Os concentrados de guaraná, com saídas alusivas à isenção do RIPI/2002, art. 82, III (RIPI/2010, art. 95, III), conforme informações prestadas pela empresa são produzidos a partir de extrato de semente de guaraná.

Conforme consta do TDF, à fl. 396, em resposta a intimação: “A intimada esclarece que todos os produtos sabor guaraná são produzidos a partir do extrato de semente de guaraná, insumo originário da Amazônia Ocidental, lá adquiridos, tendo suas saídas isenta (sic) do Imposto sobre Produtos Industrializados nos termos do inciso III, art. 82 do RIPI/2002. Esclarece, ademais, que o extrato de guaraná utilizado para a fabricação dos concentrados é adquirido do Fornecedor “Fazenda Maués”, CNPJ 02.808.708/0075-35 (...)”.

Portanto, no caso, a Fiscalização aceitou que o concentrado de guaraná é fabricado diretamente de sementes de guaraná, produzidos com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional por excelência e por esse motivo os créditos não foram glosados.

E foi neste sentido que a Fiscalização em seu Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 4.167/4.205), deixou claro que os créditos fictos do IPI em decorrência da entrada de insumos para a elaboração de refrigerantes **sabor guaraná NÃO** foram objeto de glosa, como demonstrado nos trechos abaixo reproduzidos (fl. 4.182):

"(...) Acontece que, essa questão deve ser desconsiderada pelo simples fato de que os créditos fictos de IPI, escriturados em decorrência da entrada de insumos para a elaboração de refrigerantes sabor guaraná, **não terem sido glosados pela fiscalização**, e mais, tal fato é de conhecimento da Recorrente, **a qual escriturou mais de 9 milhões de reais em créditos fictos de IPI de insumos de guaraná**, nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2010". (Grifei)

E continua afirmando que "Caso esses créditos decorrentes dos concentrados de guaraná houvessem sido glosados, a fiscalização teria glosado um montante superior a 21 milhões, sendo que os créditos glosados pela fiscalização em seu total perfazem apenas o valor de R\$ 12.392.073,88".

Explicando-se melhor, conforme se depreende do texto do Auto de Infração, fls. 368 a 384 dos autos, os valores glosados de créditos incentivados **não englobam** os valores escriturados em razão da entrada dos concentrados para fabricação das bebidas de guaraná.

Observa-se no quadro a seguir (quadro preparado pela Fiscalização à fl. 4.185), resumindo os créditos incentivados efetivamente glosados:

Créditos escriturados informados pela fiscalizada x Créditos glosados na Autuação

	créditos fictos escriturados informados pela fiscalizada (fls. 29 a 40)	Créditos escriturados em decorrência de Concentrados de Guaraná informados pela fiscalizada (fls. 29 a 40)	Créditos escriturados em decorrência de Outros Concentrados e demais insumos informados pela fiscalizada (fls. 29 a 40)	Créditos fictos glosados no Auto de Infração (fls. 374 a 375)	Glosa total Auto de Infração (fls.376)
jan/10	2.160.754,13	930.096,35	1.230.657,78	1.219.400,23	1.262.785,18
fev/10	1.551.811,24	869.728,06	682.083,18	682.083,18	726.902,66
mar/10	1.360.915,74	541.504,08	819.411,66	819.411,66	869.739,26
abr/10	1.842.259,23	742.065,04	1.100.194,19	1.100.194,19	1.156.181,24
mai/10	1.633.171,64	874.844,54	758.327,10	758.327,10	793.897,82
jun/10	1.660.056,55	893.427,94	766.628,61	766.628,61	788.345,42
jul/10	1.605.963,09	647.854,09	958.109,00	958.109,00	1.002.525,31
ago/10	1.689.667,87	506.838,28	1.182.829,59	1.182.829,59	1.227.606,27
set/10	1.323.009,01	772.770,45	550.238,56	550.238,56	612.210,05
out/10	2.553.618,30	991.822,15	1.561.796,15	1.561.796,15	1.618.679,72
nov/10	2.348.992,31	1.031.151,58	1.317.840,73	1.317.840,73	1.365.169,65
dez/10	1.651.744,29	765.339,44	886.404,85	886.404,85	968.031,30
	21.381.963,40	9.567.442,00	11.814.521,40	11.803.263,85	12.392.073,88

Conforme demonstrado no quadro acima, **a partir da resposta da Recorrente anteriormente solicitado e informado** (fls. 29/40), a Fiscalização glosou os créditos escriturados em decorrência das entradas de concentrados e outros insumos isentos **que não os de sabor de guaraná**. Veja tabela abaixo:

Créditos incentivados Escriturados pela Autuada	Créditos Decorrentes da Entrada de Concentrados de Guaraná	Créditos incentivados Glosados pela Fiscalização
R\$ 21.381.963,40	R\$ 9.567.442,00	R\$11.803.263,85

Dos quadros demonstrativos acima, constata-se que se a Recorrente escriturou R\$ 21.381.963,40 de créditos em razão da entrada de insumos isentos, e restou comprovado que os **concentrados de guaraná**, os quais teriam gerado créditos no valor de **R\$ 9.567.442,00** (informados pela Recorrente), **não estão englobados**, pois se acaso estivessem, a glosa da fiscalização seria de R\$ 21.381.963,40.

No entanto, a Fiscalização demonstra que glosou como Crédito Fictos apenas o valor de R\$ 11.803.263,85, conforme fls. 374/375 do Auto de Infração e a Glosa total no valor de R\$ 12.392.073,88 (fl. 376 do Auto de Infração).

Ressalta-se que no Termo de Descrição dos Fatos, foram especificados valores dos produtos cuja entrada deu causa à escrituração de créditos fictos de IPI no Quadro às fls. 407/408 dos autos.

Concluindo, conforme se depreende do texto do Auto de Infração, fls. 368/384, e do resultado da Diligência demanda por este Colegiado elaborada pela Fiscalização no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 4.167/4.205), resta comprovado que os valores glosados de créditos incentivados **não englobam** os valores dos créditos escriturados em razão da entrada dos **concentrados** para fabricação das bebidas de sabor guaraná.

5.2 Créditos - Insumos que a SUFRAMA reconhece serem produzidos a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica.

Afirma a Recorrente que, "(...) glosa de créditos procedida pela Fiscalização e mantida pela DRJ a quo ampara-se em interpretação errônea do art. 6º do DL nº 1.435/75, quanto aos requisitos para a fruição do benefício nele previsto, sendo certo, ainda, que a tomada de créditos do IPI nas aquisições de quaisquer insumos isentos oriundos da ZFM é assegurada constitucionalmente (ADCT, art. 40)".

E continua asseverando que a DRJ equivoca-se ao interpretar a expressão “elaborados com matérias-primas”, contida no art. 6º do DL 1.435/75, no sentido de que o benefício fiscal em questão somente seria aplicável àquelas mercadorias em cuja produção tenham sido empregados materiais agrícolas ou extrativos *in natura*.

"(...) Aliás, a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n. 8/98 (doc.na impugnação), que descreve o Processo Produtivo Básico dos concentrados para refrigerante, prevê que é “admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção” estabelecidas para esses itens. Ou seja, a norma reconhece que o benefício alcança os produtos contendo as matérias primas de origem agrícola ou extrativas vegetais já submetidas a processo de industrialização por outras empresas localizadas na Zona Franca de Manaus”.

Conclui, afirmando que a Amazônia Ocidental é a área onde deve estar localizado o estabelecimento industrial que pretenda se valer do benefício, devendo os insumos por ele utilizados conter matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais da região da Amazônia, que é mais ampla e compreende a referida área.

(a) Da Correta interpretação do art. 6º do DL n. 1.435/75.

Informa a Recorrente que o art. 6º do DL n. 1.435/75 confere isenção do IPI aos produtos que especifica, além de crédito presumido do imposto aos respectivos adquirentes, **“sempre que”** esses produtos sejam destinados à utilização como insumos na industrialização de outros que sejam efetivamente tributados.

A simples leitura do dispositivo revela que dois são os requisitos para que um produto seja alcançado pelo benefício: (i) ser produzido por estabelecimentos com projeto aprovado pela SUFRAMA e instalados na Amazônia Ocidental, assim definida pelo art. 1º, §4º, do DL n. 291/67; e (ii) ser **“elaborado com”** matérias primas agrícolas e/ou extrativas **“de produção regional”**.

(b) Possibilidade de utilização de matéria-prima regional *in natura* ou processada.

Argumenta que o que importa para efeito da fruição do benefício previsto no art. 6º DL n. 1.435/75 é que a mercadoria possua, de forma direta ou indireta, conteúdo

agrícola ou extrativo vegetal de origem amazônica, **sendo indiferente se *in natura* ou previamente industrializado**, diferentemente do que alegam o Fisco e pela DRJ.

(c) Matéria-prima regional é aquela proveniente da Amazônia Legal.

Aduz que a interpretação sistemática dos dispositivos transcritos revela que o incentivo de que trata do DL nº 1.435/75 contempla **dois critérios geográficos (espaciais) distintos**: 1º) industrialização dos produtos por estabelecimentos localizados na “área” da Amazônia Ocidental; 2º) elaboração de tais produtos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais **da “região” da Amazônia**, delimitada pelo art. 2º da Lei n. 5.173/19669 c/c art. 45 da Lei Complementar n. 31/197710, corresponde à chamada “Amazônia Legal” e compreende os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Maranhão (parte oeste do meridiano de 44º), Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

Em suma, a Recorrente entende que, ao contrário do que afirmaram a Fiscalização e a DRJ, o produto, para ser alcançado pelo benefício, deve ser fabricado: **(a)** na Amazônia Ocidental por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; e **(b)** com o emprego de matérias de origem vegetal provenientes da **Amazônia Legal**, não importando *in natura* ou já processadas/industrializadas.

Pois bem. Segundo alega a Recorrente, a glosa aqui debatida seria indevida, na medida em que a Recorrente teria cumprido as exigências legais estabelecidas pelo 6º do Decreto nº 1.435/75, c/c o estatuído no art. 95, inciso III do RIPI/2010, para o aproveitamento do crédito de IPI na hipótese de produtos isentos oriundos da ZFM. Vejamos:

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

Observa-se que a divergência aqui externada diz respeito ao conteúdo semântico da expressão **"de produção regional"**. Isso porque, convém lembrar, que conforme consta dos autos, as matérias-primas em questão são **"concentrados"** adquiridos da empresa PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda, os quais são fabricados a partir de corante caramelo, que, por sua vez, é fabricado a partir do açúcar de cana, produzido **no Estado do Mato Grosso (MT)**. Veja-se trecho extraído do próprio Recurso Voluntário (fl. 1.051):

*"(...) Esses os motivos pelos quais a SUFRAMA manifestou-se no sentido de que os concentrados de “cola” da **PEPSI**, contendo corante caramelo fornecido por DD WILLIAMSON (indústria instalada na ZFM) fabricado **a partir do açúcar** (produto industrializado) de cana (matéria prima bruta) originário do Mato Grosso (Amazônia Legal), dão direito ao benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/75, como é o caso dos créditos apropriados pela Recorrente" (grifei).*

De fato, o que se observa no Relatório de Fiscalização é que nos casos da PEPSI e VALFILM é que os ditos “insumos regionais” (açúcar e dendê) são utilizados como matérias-primas de produtos industrializados por outras empresas. Posteriormente, tais produtos industrializados (corante caramelo e óleo de dendê) é que serão as matérias-primas utilizadas na fabricação do concentrado e do *filme stretch*, estes os produtos vendidos para a Recorrente. Dessa forma, não há que se falar em possibilidade de aproveitamento de créditos previstos no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

No caso da AROSUCO, a empresa informou que no período janeiro de 2010 a dezembro de 2011 os concentrados de sabores, que não os de guaraná, não continham em sua composição extratos vegetais de produção regional, listando os fornecedores, as matérias-primas, e apresentou cópias de notas fiscais destas matérias-primas. Analisando a lista, a fiscalização detectou que se tratavam oriundos de outros pontos do País e/ou industrializados.

Assim, segundo a fiscalização, a matéria-prima em questão **não** seria de produção regional, vale dizer, da Amazônia Ocidental (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima), diferentemente do que alega a Recorrente, para quem a expressão **“regional”** não se limitaria à "Amazônia Ocidental", mas se estenderia à **“Amazônia Legal”**, a qual abrange o Estado do Mato Grosso. Veja-se, "(...) *Em outras palavras, a SUFRAMA reconheceu que o benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/1975 abrange: A- Produtos elaborados com matérias de origem vegetal, sejam elas in natura OU já processadas; e B- Produtos elaborados com materiais vegetais originários da Amazônia Legal, desde que a fabricante esteja na área da Amazônia Ocidental*".

Essa matéria já foi enfrentada reiteradas vezes por esse Colegiado em casos da mesma empresa Recorrente, só que por intermédio de diferentes filiais. É o que se observa da ementa abaixo transcrita e extraída do Acórdão nº 3402-002.933, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66). (...).

No mesmo sentido foi o acórdão n. 3402-002.927, também desta Turma julgadora, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, cuja ementa restou assim consignada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2008 (...).

ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental.

Nesta oportunidade, assim se manifestou o então Relator do caso a respeito desta questão:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É evidente que no caso concreto não foi respeitada a condição estabelecida na Resolução CAS nº 356/2002, pois não foram empregados na fabricação do concentrado matérias-primas de produção regional, uma vez que o açúcar que deu origem ao corante caramelo foi produzido no Mato Grosso e não na Amazônia Ocidental, o que justifica a glosa dos créditos no estabelecimento adquirente para o fim de exigência do IPI.

*Além disso, cabe acrescentar que o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso e o próprio corante caramelo não se enquadram no conceito de matéria-prima, pois são na verdade produtos intermediários industrializados e não "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**" referidas no art. 6º do DL nº 1.435/75.*

A exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devam ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região da Amazônia Ocidental.

A lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da recorrente.

Reforça essa interpretação a redação do § 1º do mesmo art. 6º, na parte em que estabelece que os produtos mencionados no caput gerarão crédito ficto do IPI quando forem empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos tributados.

No âmbito do IPI, quando o legislador quer abranger os insumos em geral ele menciona as três espécies (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem).

*Sendo assim, se o caput do art. 6º só mencionou "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**", não há espaço para a interpretação mais alargada pretendida pela recorrente, para o fim de incluir produtos intermediários fabricados na região, ainda que esses produtos intermediários tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal.*

Decorre daí que não têm nenhuma valia para a pretensão da recorrente a declaração emitida pela Pepsi-Cola Industrial do Amazonas (fl. 2114/2115); a informação de que a SUFRAMA validou Laudo Técnico de Auditoria Independente, que teria demonstrado a conformidade da fornecedora com os requisitos legais (fls. 372/380), pois a competência para fiscalizar o IPI e as respectivas isenções é da Receita Federal.

*Também não tem nenhuma valia para o deslinde do caso concreto as disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007, pois além desta portaria se referir ao processo produtivo básico estabelecido para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, o açúcar supostamente produzido no Estado do Mato Grosso e o corante caramelo não podem ser enquadrados como "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**", mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75. (...). (grifos constante no original)*

Com base em tais fundamentos e, ainda, conforme disposto no art. 50, § 1º da lei n. 9.784/99, entendo que **não foram cumpridos os requisitos legais para a utilização do crédito de IPI em questão**, uma vez que a matéria-prima empregada é egressa da Amazônia Legal e não da Amazônia Ocidental, conforme estabelece a legislação.

Portanto, se o produto adquirido pela Recorrente não é aquele cuja natureza específica está contemplado na norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse.

Portanto, os produtos adquiridos da PEPSI, AROSUCO (*corante caramelo*) e VALFILM (*filme stretch*), não faziam jus à isenção do artigo 6º do Decreto lei nº 1.435/75.

5.3. Dos Atos (Resoluções CAS e Pareceres Técnicos) expedidos pela SUFRAMA

Sobre a questão da fruição dos benefícios fiscais (isenção), a Recorrente também argumenta que - fl. 1050, "(...) *Aliás, esse é o entendimento oficial da SUFRAMA, órgão que detém competência exclusiva para aprovar "os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos... no art. 6º do Decreto-Lei no 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos" (art. 4º, I, "c", anexo ao Decreto n. 7.139/2010).*

E prossegue afirmando que "(...) *Esses os motivos pelos quais a SUFRAMA manifestou-se no sentido de que os concentrados de "cola" da PEPSI, contendo corante caramelo fornecido por DD WILLIAMSON (indústria instalada na ZFM) fabricado a partir do açúcar (produto industrializado) de cana (matéria prima bruta) originário do Mato Grosso (Amazônia Legal), dão direito ao benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/75, como é o caso dos créditos apropriados pela Recorrente.*

Observa-se que a defesa entende que esse vocábulo "regional" tem o significado e interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA.

Corroborando neste sentido, a própria Recorrente cita Resolução SUFRAMA, Parecer Técnico de projeto e Ofício resposta (atos administrativos citados em seu recurso), que reconhece aos fornecedores do concentrado para bebidas não alcoólicas, o direito à isenção do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, **condicionado a uma série de requisitos**, entre os quais, "a utilização de matéria prima **regional** na fabricação do produto, no mínimo conforme termos do projeto aprovado."

No entender da Recorrente os referidos ATOS da SUFRMA, era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante de caramelo, etc, na produção do concentrado produzidos a partir de cana de açúcar, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

Argumenta em seu recurso que, "(...) *A esse respeito, destaque-se que a SUFRAMA manifestou entendimento em estrita conformidade com o conceito de matéria-prima regional constante da LEI e da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007. Tal orientação deve ser acolhida por esse E. CARF, pois, do contrário, seria necessário declará-la ilegal. Entretanto, a anulação de ato administrativo por vício de ilegalidade há de ser feita de forma expressa e com observância do devido processo legal, não se podendo órgão vinculado ao Ministério da Fazenda fazê-lo por via interpretativa. Isso implicaria comportamento*

contraditório (contra factum proprium), vedado pelo ordenamento, em homenagem aos princípios da boa-fé objetiva e da confiança legítima na Administração".

Como abordado pela Recorrente, é cediço que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a **competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB)**, que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para **estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos**, consoante o art. 176 do CTN.

Decreto nº 7.139/2010, Anexo I:

"Art. 4º- Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar: (...)

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 1º e no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; e (...)"

Resolução do CAS nº 202/2006:

"Art. 1º Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes: (...)"

No entanto, existem outras condições a serem consideradas conjuntamente na elaboração dos concentrados de refrigerantes a empresa *PEPSI (concentrados)* e à *AROSUCO (corante caramelo)* e *VALFILM (filme stretch)*, que como já de conhecimento, não utiliza matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal em questão.

Portanto, não resta dúvidas quanto as competências da SUFRAMA. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Fazendária**, a fiscalização do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 505 e 507 do RIPI/2010. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento fazendários, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "**regional**" contido no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 298/2007, não se pronunciou a respeito disso.

É importante ressaltar que a fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam.

Quanto aos Atos expedidos pela SUFRAMA e suas posições referidas no recurso, para melhor esclarecimentos sobre essa matéria, me filio as considerações feitas no voto do Acórdão nº 3402-002.993, de 26/04/2016, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que faço algumas adaptações ao caso presente.

Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007, verifica-se que em momento algum a SUFRAMA concedeu a isenção à Recorrente, não havendo que se falar em isenção concedida em caráter individual mediante Despacho, conforme preceitua o art. 179 do CTN. O que a Resolução CAS nº 298/2007 fez, foi aprovar o projeto industrial de atualização da RECOFARMA, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas.

O Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos formais que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Note-se que a análise da ZFM no mencionado Parecer Técnico atenta-se à importância econômica quanto aos investimentos proposto pela empresa seu processo produtivo básico, os benefícios sociais aos trabalhadores, assim como análise dos propostos reinvestimentos de lucros na região. Ou seja, sua análise, decorrente de lei, é quanto ao aspecto do potencial de geração de renda e emprego da Zona Franca, dotando-a “*de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos*” (art. 1º do DL 288/1967).

Assim, a Resolução da SUFRAMA nada mais significa do que um ato administrativo complexo, lastreado em Parecer Técnico, que aprova um projeto industrial. Desta forma, desde já afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária. O texto da Resolução CAS nº 298/2007, desautoriza a alegação da recorrente no sentido de que se trata de uma isenção individual concedida por despacho, conforme definido no art. 179 do CTN.

A SUFRAMA não reconheceu *a priori* o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo CAS no momento da emissão da Resolução. Assim, afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária.

No âmbito do IPI, a competência da Secretaria da Receita Federal encontra-se prevista no art. 91 da Lei nº 4.502/64, combinado com o art. 2º da Lei nº 11.457/2007.

E, no que se refere a competência da fiscalização do IPI, veja o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual (Decreto nº 7.212. de 2010) - grifou-se:

*Art. 505. A **fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).*

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

Ainda no art. 15, III, do Decreto nº 7.482, de 2011, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, à RFB compete, dentre outras coisas, **“interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução”** (grifou-se).

5.4- Da aplicação da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007

Informa a Recorrente que, (...) *Destaque-se que a SUFRAMA manifestou entendimento em estrita conformidade com o conceito de matéria-prima regional constante da LEI e da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007. Tal orientação deve ser acolhida por esse E. CARF, pois, do contrário, seria necessário declará-la ilegal” (...).*

No meu entender, também não tem nenhuma valia para o deslinde do caso concreto as disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007, pois além desta Portaria se referir ao processo produtivo básico (PPB) estabelecido **para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos**, o açúcar supostamente produzido no Estado do Mato Grosso e o corante caramelo não podem ser enquadrados como "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75.

6. Da legitimidade da glosa dos créditos - tratamento diferenciado previsto art. 40 do ADCT.

Aduz que é improcedente a glosa dos créditos relativos aos insumos isentos - embalagens - oriundos da ZFM, tendo em vista o tratamento constitucional conferido àquela área da Amazônia (ADCT, art. 40), devendo ser reformada a decisão DRJ e conseqüentemente cancelado o Auto de Infração nesse tocante.

Desta forma, não se sustenta a pretensão fiscal de estender aos bens originários da ZFM a vedação ao crédito do IPI aplicável aos produtos isentos oriundos das demais regiões do País, inclusive as mais desenvolvidas, sob pena de esvaziar o alcance da preservação, por norma de envergadura maior, da Zona Franca de Manaus”, mediante o abandono da “região à própria sorte, o que ocorrerá caso as vantagens previstas no campo fiscal tornem-se comuns a todo o País.

“(…) Assim, para que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles já isentos e provenientes de

outras regiões, é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido, ao adquirente, o crédito do valor correspondente ao IPI sobre a operação.

Do contrário, nenhuma vantagem existiria em adquirir produtos da ZFM. Aliás, na prática, seria mais oneroso comprar na ZFM, pois os custos logísticos são mais altos e encarecem os produtos, de modo que, sem o incentivo (isenção e crédito presumido), a tendência seria adquirir insumos em regiões mais próximas aos centros consumidores".

Pois bem. O regime fiscal previsto no art. 40 do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais), encontra-se regulado na legislação própria da área, a qual impõe as regras e vedações para usufruto do mesmo. Qualquer modificação que amplie tais direitos somente poderá ocorrer com a alteração dessa legislação ou decisão judicial que reconheça sua inconstitucionalidade, estando a autoridade administrativa limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária.

Tal matéria, inclusive, já é objeto de súmula do CARF nº 2 e encontra-se inserida no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF):

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

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade." (grifou-se) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

7. Improcedência da glosa de Créditos relativos a Produtos Intermediários.

*Aduz em seu recurso que "(...) Por fim, a DRJ, corroborando com o entendimento exposto pela Fiscalização, manteve a glosa de créditos relativos a **“produtos empregados na manutenção e limpeza de máquinas e equipamentos, inclusive óleos e lubrificantes”** (pg. 42 do TVF), ao fundamento de que tais itens não se enquadram no conceito de **“matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consumidos no processo de industrialização, únicos... admitidos por lei”**, já que não integram o produto final e não entram em contato direto com o produto em fabricação. Todavia, ao contrário do que se entendeu na instância de origem, **todos** os produtos relativos à apropriação de créditos foram utilizados diretamente na atividade produtiva, tendo se desgastado ou consumidos na fabricação das mercadorias comercializadas. A própria finalidade dos gastos revela que os produtos em questão são objeto de utilização ou consumo no processo industrial da Recorrente".*

Informa que no RIPI/10 (art. 226, I c/c art. 610, II), assim como o revogado RIPI/02 (art. 164, I), assegura créditos em relação materiais de embalagem, matérias-primas e produtos intermediários, inclusive aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, **são consumidos no processo de industrialização**, desde que não façam parte do ativo permanente.

"De fato, as graxas, lubrificantes e óleos têm função primordial no funcionamento da esteira transportadora de produtos e rotuladora, equipamentos sem os quais fica de todo prejudicado o desenvolvimento da atividade industrial em questão. Do mesmo modo, há aditivos essenciais à produção de bebidas, vez que sua função é evitar a formação de algas no maquinário em questão, de modo a assegurar as características e o padrão de qualidade do produto final (inclusive para fins sanitários).

São igualmente essenciais ao processo produtivo o detergente, o sanitizante e o polímero utilizados na assepsia externa das enchedoras, limpeza externa de tanques, assepsia das mãos dos funcionários e limpeza das áreas industriais, sendo inconcebível o funcionamento de um estabelecimento industrial responsável pela fabricação de produtos alimentícios sem a manutenção de perfeitas condições de higiene dos equipamentos, funcionários e do local de produção. Por fim, é inviável a produção de cervejas e refrigerantes sem a utilização de aditivos, bem como de elementos filtrantes responsáveis pela purificação da água que integra o produto".

Portanto, como os itens autuados constituem elementos imprescindíveis aos processos da Recorrente e são neles efetivamente consumidos (conforme Laudo Técnico que acompanhou a Impugnação), resta claro que a glosa não procede, devendo ser reformada a decisão recorrida e cancelado o Auto de Infração.

Por outro lado, o Fisco informa em no TVE (fl. 419), que não existe amparo legal que dê direito ao crédito do imposto referente aos insumos peças e partes de máquinas, produtos para higienização do maquinário ou de embalagens, produtos utilizados na manutenção das máquinas, inclusive lubrificantes e óleos.

"(...) Não devem ser aceitos, portanto, os valores referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, equipamentos de segurança, filtros e retentores, material de limpeza e higienização, material elétrico e hidráulico, peças de reposição e uniformes dos empregados, para gerar o crédito básico, uma vez que esses bens não se incluem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consumidos no processo de industrialização, únicos insumos admitidos por lei".

A decisão recorrida decidiu da seguinte forma:

Isso posto, conclui-se que, para que os insumos mencionados na peça impugnatória sejam caracterizados como matéria-prima, produto intermediário ou materiais de embalagem, no tocante à apuração de créditos básicos, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou alteração desses insumos, em virtude de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa.

A despeito de qualquer laudo técnico apresentado (no caso, não há como identificar o laudo técnico referido como documento nº 9 na peça de defesa, pois a documentação anexada não foi numerada), artefatos e materiais para manutenção de equipamentos ou destinados ao preparo ou limpeza das máquinas da empresa industrial (aditivos diversos, detergentes, elementos filtrantes, graxa, lubrificantes, óleo, solventes, etc.) ainda que onerados pelo imposto, não são admitidos como insumos na legislação tributária.

Como produtos intermediários stricto sensu, uma vez mais cabe ressaltar, apenas podem ser considerados aqueles materiais que exercem ação direta sobre o produto em industrialização, mesmo que não integrem o produto final e que sofram, por conseguinte, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas. Por essa razão, é incabível a inclusão de materiais de uso e consumo.

Com efeito, o valor correspondente ao consumo dos bens não reputados como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem deve ser apropriado nos assentamentos contábeis como gasto geral de fabricação, ou custo indireto, incorrido na produção, sendo, via de regra, atribuído aos produtos por

meio de rateio, como também os são outros custos incorridos, tais como inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, seguros e administração da fábrica".

À vista disso, para que a aquisição das mercadorias constantes das notas fiscais de entrada originasse direito ao creditamento do IPI, necessário se fazia que:

a) integrassem o produto final ou fossem consumidos em contato direto com o produto em fabricação;

b) não fossem partes ou peças de máquinas e equipamentos, nem produtos empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, inclusive óleos e lubrificantes.

Nota-se, portanto, que a controvérsia instaurada na presente demanda diz respeito à glosa dos créditos de IPI referentes à aquisição dos seguintes mercadorias): "partes e peças de máquinas e equipamentos, ou produtos empregados na limpeza, higienização, manutenção de máquinas e equipamentos, inclusive óleos e lubrificantes", como, por exemplo (**lista completa - descrição e utilização à fl. 425**): ADITIVO DIANODIC DN 2300 A P H 4 DIADON; DETERGENTE PARA LIMPEZA DE MÃO SUMA SEPT; ELEMENTO FILTR SWC5M9 4G POLIPROPILENO; GRAXA DA SOPRADORA; SOLVENTE P COLA; LUBRIFICANTE ESTEIRA, e etc.

Tal questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso da mesma Recorrente (AMBEV). É que se observa do bem elaborado Acórdão nº 3402-003.227, da lavra da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Naquela oportunidade, por unanimidade de votos, esta turma julgadora afastou as pretensões da recorrente nos seguintes termos:

*(...). No que concerne às **demais glosas**, de itens de manutenção e reparação de máquinas (gaxetas, mangueiras, anéis de vedação, selo mecânico, disco separador, retentor, etc.), elas foram efetuadas pela fiscalização pelo fato de os produtos adquiridos não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei ordinária, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte, conforme já decidido no Acórdão nº 3302002.127 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, j. 22/05/2013, Rel. Gileno Gurjão Barreto.

Nesse contexto é que dispõe o art. 226, I do Regulamento do IPI/2010, e dispunha o art. 164, I do RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores, que os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados podem creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

Com efeito, dispõem o item 11 do Parecer Normativo CST nº 65/79 e o item 13 do Parecer Normativo nº 181/74 que:

[Parecer Normativo CST nº 65/79]

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa**, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

[Parecer Normativo nº 181/1974] (...)

13. Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, **não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento.** Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.” [grifos da Relatora]

Assim, em consonância aos dispositivos e atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto **pressupõe o consumo**, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. De forma que não há como acolher a pretensão da recorrente de ter reconhecido o direito ao crédito do IPI sobre tudo aquilo que contribui para o processo produtivo.

Neste mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra referida acima contida no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, nos termos do artigo 543C do CPC, traz a seguinte ementa:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel.Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux,

Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

*3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final'**, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.*

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(...).

No caso, a recorrente não discorda que os produtos adquiridos para manutenção e reparação não tenham tido contato físico direto, nem sofreram ou exerceram diretamente ação no produto industrializado. No entanto, o desgaste geral das peças e equipamentos, decorrentes de sua utilização normal, e não por ação direta no produto em fabricação, não dá o direito ao creditamento do IPI, conforme se depreende as normas acima transcritas. De outra parte, a glosa não se deu em face de tais bens integrarem o ativo permanente, sendo desnecessária tal comprovação pelo Fisco, como sustentado pela recorrente. (grifos constantes no original, sublinha nossa).

No presente caso, há coincidência de parcela dos bens glosados e aqui debatidos daqueles que foram objeto de glosa e análise no sobredito Acórdão. Os bens abrangidos pelo sobredito voto são, (conforme informado na coluna "uso pelo estabelecimento autuado" à fl. 425): as partes, peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, produto para assepsia, manutenção máquinas e equipamentos, etc. Desta forma, aqui nestes autos (como lá), para tais bens, indefiro o creditamento nos exatos termos expostos no supracitado decisório, o que faço nos termos do art. 50, § 1º da lei nº 9.784/99.

Posto isto, não se admite o crédito dos produtos excluídos pelo Fisco (itens de manutenção e material intermediário de produção, etc), pois não se enquadram no conceito de MP, PI, ou ME. Como foi seguido estritamente o direito a crédito relativo a MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização, portanto, não há que se falar em violação ao art. 25, I, da Lei nº 4.502/64.

Diante do exposto, entendo correta a glosa efetuada pela Unidade de origem.

8. Da cobrança do IPI a partir da GLOSA dos créditos originários das mercadorias sujeitas ao regime MONOFÁSICO.

Consta dos autos que a empresa se creditou do IPI destacado em notas fiscais relativas a entradas de **produtos acabados - bebidas** (refrigerantes), cujos documentos fiscais foram emitidos por outros estabelecimentos da mesma empresa ou por estabelecimento de firma pertencente ao mesmo grupo econômico (AMBEV Brasil Bebidas Ltda., CNPJ 73.082.158/0049-76).

Da mesma forma, quedou-se registrado que as industrializações desses produtos **não o foram sob encomenda**, sendo que a empresa deu saída às referidas bebidas por meio de notas fiscais de vendas destinadas a terceiros em que o IPI foi destacado, ou através de notas fiscais de transferência para outras filiais em que foi utilizada suspensão do imposto.

Consta também do TDF, que a matriz da Recorrente é optante do Regime Especial (REFRI) e, uma vez que a matriz tenha optado pelo regime especial de tributação do IPI, a opção é válida para todos os seus estabelecimentos. O regime tributário (REFRI) das bebidas em questão era previsto, para os fatos geradores ocorridos no decorrer de 2010, pela Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, com a redação dada pelos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e com as modificações de redação introduzidas pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (RIPI/2010, art. 204).

A empresa, portanto, apurava e recolhia o tributo na forma do regime especial a que se refere o artigo 58-N, da Lei nº 10.833, de 2003, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I - uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

II - (...).

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

É importante frisar que no regime especial (REFRI), além do valor do IPI ser calculado por litro de bebida, determina-se a **incidência única do IPI na saída de produtos nacionais do estabelecimento industrial**, observando-se que, quando a industrialização se der por encomenda, o produto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos. A **incidência única do imposto** na saída do estabelecimento produtor ou equiparado a industrial é a pedra de toque desse regime tributário (REFRI).

No meu entender, resta inconteste nos autos que as bebidas (refrigerantes) adquiridas pela Recorrente são produtos acabados destinados à comercialização.

Como dito, no caso, a Fiscalização verificou que as industrializações desses produtos não o foram sob encomenda, sendo que a Recorrente deu saída às referidas bebidas

por meio de notas fiscais de vendas **destinadas a terceiros em que o IPI foi destacado**, ou por meio de notas fiscais de **transferência** para outras filiais em que foi utilizada **suspensão** do imposto (IPI).

Observa-se que a questão aqui debatida, trata-se de produtos acabados adquiridos de outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial para fins de comercialização. Nas operações de revenda, a Recorrente atua meramente como comerciante, diferentemente do que acontece na revenda de bens de produção (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem), em que o estabelecimento que faz a revenda é obrigatoriamente equiparado a industrial (RIPI/2002, art. 9º, § 4º; RIPI/2010, art. 9º, § 6º).

Portanto, a discussão diz respeito 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.

Nesse contexto, ressalta-se que a decisão de piso manteve a glosa dos créditos efetuados pela Fiscalização, que foram decorrentes da aquisição (de empresas integrantes do grupo econômico), de **bebidas prontas e acabadas para consumo**, levada a cabo ao fundamento de que, estando sujeitos ao **regime monofásico**, "(...) o IPI correspondente a tais produtos... já havia sido pago uma vez e não era mais devido na operação seguinte". Por essa razão, seria vedado o registro de crédito de IPI na entrada desses produtos no estabelecimento autuado.

Pois bem. Conforme já salientado em tópicos anteriores, e solicitado pela Recorrente em seus recursos (Impugnação e RV), o julgamento foi convertido em Diligência (Resolução nº 3402-001.033, de 29/08/2017) e para melhor instruir o processo sob análise, a Fiscalização intimou o sujeito passivo a:

"(...) 1. Sobre a glosa de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo (operações sujeitas à sistemática monofásica) fazer prova de sua alegação referente a glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, alertando-se a Recorrente de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sendo necessária conciliação entre os registros do SICOBE, contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito, inclusive em razão de aplicação subsidiária do art. 6º do Novo Código de Processo Civil".

A Recorrente, em resposta a Intimação acima, apresentou o documento denominado "**Termo de Constatação**", que foi elaborado pela empresa **KPMG Tax Advisers Ltda.** e seus respectivos anexos (doc. comprobatório nº 01 - fls. 2.887/2.905), que conforme consta no seu Objetivo (item II), seria demonstrar **se o estabelecimento debita o imposto creditado na saída** dos produtos autuados **no momento da sua alienação a terceiros**.

A KPMG confirma no Termo de Constatação, que o tempo de giro de estoque dos produtos no estabelecimento seria de **48 (quarenta e oito) dias**, levando-se em conta o prazo de validade para consumo das bebidas.

De outro lado, a Fiscalização no seu Termo de Encerramento de Diligência, consigna que, "(...) na elaboração do dito Termo de Constatação, considerou-se, para alcançar o resultado que pretendia, as saídas que de alguma forma poderiam englobar esses produtos no momento da saída, e informa que considerou, às fl. 11 do documento, os CFOP nº 5.905 e 6.905; 5.910 e 6.910; 5.912 e 6.912; 5.911 e 6.911; 5.914 e 6.914; 5.923 e 6.923; 5.917 e 6.917; 5.918 e 6.918. (tabela fls. 2.897/2.898).

Segundo a Fiscalização, outro ponto a ser examinado, é que, para alcançar a conclusão exposta no “Termo de Constatação”, considerou como saídas dos produtos, cujo crédito da entrada foi objeto de glosa, **as ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2011**, em razão do tempo de giro de estoque afirmado do produto. Portanto, em análise desses pontos, constatou-se que os esforços envidados pela Recorrente para demonstrar a veracidade de sua alegação foram improficuos, pelos seguintes motivos:

*"(...) Porque, primeiro, tem-se que nada se demonstrou nem se comprovou com dado algum o asseverado tempo de giro de estoque. Limitou-se a constar **Quadro Giro do Estoque 2010 - Filial Curitiba - Doc. 21**, no qual, a partir de tempos de estoques de cada bebida pronta, afirmados sem quaisquer embasamentos demonstrado, alcança-se o tempo em média **de 48 (quarenta e oito) dias**. Nem ao menos se esclareceu se o tempo de giro de estoque diz respeito aos produtos adquiridos de terceiros ou sua produção também estaria incluída.*

*A dois, caso essa premissa estivesse correta, **as saídas de produtos ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2010** haveriam de ser excluídas do resultado, pois que as mercadorias que saíram nesses meses, haveriam de ter dado entrada nos últimos dois meses do ano de 2009, segundo essa lógica - 48 (quarenta e oito dias) de giro de estoque. Portanto, os créditos relativos a esses produtos teriam sido escriturados fora do período do lançamento, não fazendo parte do montante de créditos glosados pela fiscalização".*

Da mesma forma, a Recorrente em sua Manifestação pós diligência, afirma que *"(...) Conforme demonstra a Ficha Técnica anexa, preparada por ocasião do Termo de Encerramento da Diligência e com base em vasta documentação que já havia sido examinada quando da lavratura do Termo de Constatação, **o giro de estoque é uma informação gerencial**, utilizada em larga escala no meio empresarial e que deriva de cálculos aritméticos que têm lastro na documentação fiscal e societária do contribuinte. Como é possível verificar in casu, o período de **48 dias** foi determinado em interesse do Fisco, a fim de garantir que das **3.272.307 unidades analisadas, certamente estivessem compreendidas as 1.358.670 unidades objeto da autuação**".*

E continua asseverando em sua Manifestação que "em primeiro lugar, as saídas referentes a janeiro e fevereiro de 2010 e janeiro e fevereiro de 2011, de fato, podem englobar produtos cuja entrada ocorreu em período não autuado. Essa afirmação, contudo, não implica a conclusão defendida pelo Fisco de que o trabalho seria imprestável". (Grifei)

Insiste que a Ficha Técnica ora juntada demonstra a **razoabilidade** do método contábil utilizado no trabalho desenvolvido, revelando que o giro de estoque é critério utilizado não só no estudo mencionado, como também para o dimensionamento de valores para diversas outras finalidades, inclusive no campo fiscal.

Registra que os produtos fabricados e comercializados são fungíveis, não havendo previsão de controle físico individualizado dessas mercadorias pela legislação do IPI. Assim, foram utilizados os elementos de rastreabilidade disponíveis, como: (i) as Notas Fiscais relativas à operação; (ii) os códigos de classificação e operação nelas indicados; e (iii) a escrituração fiscal contábil do sujeito passivo. Todos esses itens foram examinados e respaldam as conclusões da auditoria realizada, não havendo nenhum elemento capaz de infirmar o rigor do trabalho.

Conclui afirmando que, ao contrário do que faz parecer o Termo de Encerramento da Diligência, o Termo de Constatação e complementos apresentados, comprobatórios dos indébitos do imposto, são baseados em análises exaustivas, a partir da documentação contábil e fiscal do estabelecimento que registrou os créditos tidos por indevidos, mediante **aplicação de método científico**.

De fato, ao se observar as premissas contidas no Laudo - quadro demonstrativo à fl. 2.899, a Recorrente trouxe aos autos o **“Termo de Constatação”**, elaborado pela **“KPMG Tax Advisers Ltda.”**, atestando que **“100% do total de unidades relacionadas aos produtos autuados tiveram saída tributada do estabelecimento de Curitibaana**, sendo que deste total: 85,93% - registradas como ‘demais saídas (revenda e bonificação; e 14,07% - registradas como transferência para outros estabelecimentos da AMBEV (...o IPI foi tributado no momento da saída da própria unidade autuada)’”, conforme pode ser constatado no item "d" das "Conclusões" (às fls. 2903/2904). Veja-se:

"(...) d. Com base nas constatações acima citadas e conforme comentários de item A.1.8, concluímos que está comprovado que:

- 100% do total de unidades relacionadas aos produtos autuados tiveram saída tributada do estabelecimento Curitibaana, sendo que deste total: (Grifei)

- 85,93% - registradas como demais saídas (revenda e bonificação); e
- 14,07% - registradas como transferência para outros estabelecimentos da Ambev (constatamos que o IPI foi tributado no momento da saída da própria unidade autuada)"

De outro giro, a Fiscalização ressalta à fl. 4.170 - Termo de Encerramento de Diligência, que "(...) A despeito de intimado a tanto, conforme solicitado pela Resolução do CARF, **não apresentou a conciliação entre seus registros contábeis e fiscais**, apenas demonstrou que seu Livro Registro de Apuração de IPI - RAIPI foi elaborado em consonância com seus Livros de entradas e de saídas".

Acrescenta que "Concomitantemente, **ao não informar sua produção, apesar de intimada** a tanto, *impediu-se de realizar o batimento produção x saídas e aquisição produtos acabados x saídas*, pela fiscalização".

Aborda ainda a seguinte questão: que para a demonstração de que **todos** produtos autuados deram **saída com destaque de IPI**, adota a suposição de que os CFOP's considerados foram utilizados nas operações de saída dos produtos autuados. No entanto, não há qualquer prova desse fato! A própria emitente afirma:

A partir da análise crítica das informações extraídas dos documentos fiscais supra, relativos aos CFOPs de saídas utilizados pela Ambev, consideramos para fins de análise tão-somente aqueles CFOPs que guardam relação aos produtos recebidos em transferência (revenda, transferência de terceiro e devolução de transferência), bem como as "demais saídas" que de alguma forma poderiam englobar estes produtos no momento da saída (depósito, bonificação, demonstração e consignação), conforme detalhado no Anexo Geral IV.

Veja que o termo utilizado pela KPMG foi “poderiam” não significa que “necessariamente saíram”, mesmo porque a Recorrente deixou de fazer prova desse fato à Fiscalização.

A Fiscalização ressalta que "A conclusão de que haveriam de estar englobados produtos autuados nas saídas consideradas não apresenta nenhuma prova. Não há prova de que o CFOP de remessa para depósito citado para demonstrar que houve destaque de IPI na saída dos produtos “autuados” foi utilizado para saída desses produtos adquiridos para comercialização. E, porque não diferencia por meio de códigos os produtos de sua produção dos adquiridos de terceiros e dos ingressados por meio de devolução, não se pode averiguar por quais CFOP exatamente houve saída das bebidas adquiridas prontas para o consumo".

Portanto, no meu entender, pelo todo acima exposto, não restou suficientemente comprovado nos autos que houve o indébito em todas as saídas subsequentes.

No entanto, mesmo que se leve em consideração as informações prestadas pela Recorrente, conforme descrito pelo Termo de Conotação da KPMG, há superar outra questão, se não vejamos: independentemente de se tratar de incidência monofásica do IPI ou não, o creditamento ocorrido pela entrada de produtos acabados para comercialização afronta a sistemática do IPI, porque, na operação de revenda, atua a Recorrente como mera comerciante, e não equiparada a industrial.

Como é cediço, não há direito ao crédito nas operações, sendo que a Recorrente deveria ter agregado ao custo das mercadorias vendidas o valor do IPI destacado nas notas fiscais de transferência, uma vez que no regime especial de tributação em tela, **somente no caso de industrialização por encomenda é prevista a incidência do imposto em dois momentos distintos**: saída do produto do estabelecimento executor da encomenda e saída do produto do estabelecimento encomendante.

Se a Recorrente, como alegado em seu recurso, equivocadamente destacou o imposto nas notas fiscais de revenda das bebidas, só lhe resta a via da **restituição administrativa** do imposto pago indevidamente, respeitado o prazo decadencial. Não há que se falar em caracterização do alegado **bis in idem**, como trataremos no tópico a seguir.

8.1. Do alegado ocorrência do Bis in Idem

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

Afirma que em casos como o presente, em que, de acordo com a acusação, configura-se o cumprimento da obrigação tributária principal, mas após a data em que o crédito

tributário deveria ser adimplido, a legislação prevê o lançamento apenas de juros de mora e multa isolados (Lei nº 9.430/96, art. 43).

Como se vê, 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), a Recorrente 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.

Pois bem. Como bem pontuado pelo Fisco, independentemente de se tratar de incidência monofásica do IPI ou não, o creditamento ocorrido pela entrada de produtos acabados para comercialização afronta a sistemática do IPI, porque, na operação de revenda, atua a Recorrente como mera comerciante, e não equiparada a industrial.

Sobre essa mesma matéria, a DRJ da seguinte forma se pronunciou no processo de nº 10880.727044/2015-61, cujo Auto de Infração tratava dos créditos fictos escriturados nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011, da mesma fiscalizada:

"A incidência única do imposto na saída do estabelecimento produtor ou equiparado a industrial é a pedra de toque desse regime tributário.

Ora, trata-se de produtos acabados adquiridos de outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial para fins de comercialização. Nas operações de revenda, a impugnante atua meramente como comerciante, diferentemente do que acontece na revenda de bens de produção (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem), em que o estabelecimento que faz a revenda é obrigatoriamente equiparado a industrial (RIPI/2010, art. 9º, § 6º).

Não há direito ao crédito nas operações, sendo que a impugnante deveria ter agregado ao custo das mercadorias vendidas o valor do IPI destacado nas notas fiscais de transferência.

No regime especial de tributação em tela, somente no caso de industrialização por encomenda é prevista a incidência do imposto em dois momentos distintos: saída do produto do estabelecimento executor da encomenda e saída do produto do estabelecimento encomendante.

*Se a impugnante, como alegado na peça impugnatória, equivocadamente destacou o imposto nas notas fiscais de revenda das bebidas, só lhe resta a via da restituição administrativa do imposto pago indevidamente, respeitado o prazo decadencial. Não há a caracterização do alegado ***bis in idem***".*

No caso sob exame, a Recorrente apura e recolhe o IPI na forma do regime especial a que se refere o artigo 58-N da Lei nº 10.833/2003; os refrigerantes adquiridos pela fiscalizada são produtos acabados destinados à comercialização. Em consequência, o IPI correspondente a tais produtos (refrigerantes adquiridos pela fiscalizada para comercialização) já havia sido pago uma vez e não era mais devido na operação seguinte.

E, por certo que, não poderiam ser objeto de creditamento, carecendo de base legal o aproveitamento dos créditos oriundos das aquisições de refrigerantes, produtos acabados destinados à comercialização.

Entende a autuada que tributando esses produtos na saída eliminaria qualquer prejuízo à Fazenda. Ora essa é uma questão acessória, pois a questão de fundo reside no fato de

que essas mercadorias foram, em verdade, comercializadas e, nessas operações, o estabelecimento é comercial e não industrial, o que exclui a não cumulatividade, e, em consequência, exclui, de igual sorte, a conta gráfica do IPI, uma vez que nessas operações deixa de ser contribuinte do IPI. Veja-se:

Assim, dispõe os arts. 143 e 204 do Regulamento do IPI, de 2002 e 2010, respectivamente, ao trazer a matéria, que não deixa margem à discussão:

*Art. 143. Os produtos sujeitos ao regime previsto no art. 139, **pagarão o imposto uma só vez**, ressalvado o disposto no § 1º (hipótese de industrialização por encomenda).*

*Art. 204. Os produtos sujeitos ao regime previsto no art. 200 **pagarão o imposto uma única vez**, ressalvado o disposto no §1º deste artigo (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, e Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 33):*

I - os nacionais, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, inciso I); e

II - (...). (Grifei)

Como se depreende dos dispositivos acima, o creditamento em razão da entrada de refrigerantes (produtos acabados) para comercialização, no estabelecimento da Recorrente, foi indevido. Por isso, encontra-se correto a glosa do crédito indevidamente lançado e escriturado, nos termos do arts. 225 e 226, do RIPI/2010.

Por fim, argumenta a Recorrente que, "(...) Portanto, à luz da jurisprudência do CARF, deveria ter sido exigida apenas eventual diferença de imposto não recolhida sobre as mercadorias autuadas, e não ter sido efetuada a glosa integral dos créditos apropriados pelo estabelecimento da Recorrente, como feito pela fiscalização. Como a Fiscalização assim não procedeu, deixando de cumprir a função prevista no art. 142 do CTN, o crédito tributário correspondente ao item do AIIM em questão é **ilíquido e incerto**, devendo ser cancelado".

E conclui asseverando que, em casos como o presente, em que, de acordo com a acusação, configura-se o cumprimento da obrigação tributária principal, mas após a data em que o crédito tributário deveria ser adimplido, a legislação prevê o lançamento apenas de juros de mora e multa isolados (Lei nº 9.430/96, art. 43).

Mais uma vez, não assiste razão a Recorrente. O que o Fisco fez foi glosar um crédito indevido e refazer a escrita do período fiscalizado chegando à diferença a pagar por período de apuração, considerando todas as glosas com suas distintas causas, em cada período de apuração.

No Demonstrativo de Apuração restou claro os valores a serem cobrados com o respectivo período de apuração do valor a serem pagos.

Sobre os saldos a pagar, uma vez que não pagos dentro do prazo legal e uma vez cobrados de Ofício, correta a aplicação da multa sobre esse saldo.

Demais disso, a teor do artigo 136, do CTN, a Multa de Ofício a ser aplicada independe da intenção do agente ou da natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, o que

importa é que o creditamento foi indevido e refeita a escrita, restando saldo a pagar, a multa deve ser aplicada nos termos da lei, sob pena de responsabilidade funcional do agente do Fisco.

Concluindo, no meu entender, não há débito indevidamente lançado, já que a legislação é por demais clara, não há direito a crédito na entrada de produto cuja incidência seja monofásica, especificamente na situação em pauta que não se fez prova necessária do que se alega, havendo dever de a autoridade fiscal glosar o crédito escriturado indevidamente.

9. Dispositivo

Diante do exposto, rechaço as preliminares de nulidade do Auto de Infração e **voto** no sentido de **negar provimento ao** Recurso Voluntário interposto, mantendo-se na íntegra a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Declaração de Voto

1. Com a devida vênia, ousou divergir o I. Relator do caso, o que faço com base nos fundamentos a seguir desenvolvidos.

I. Preliminarmente

(a) Da ilegitimidade passiva da recorrente

2. Conforme bem descrito pelo douto Relator do caso, a presente lide é fruto auto de infração lavrado contra a empresa *Ambev S/A S.A.* ("Ambev matriz"), inscrita no CNPJ sob o n. 07.526.557/0001-00 e localizada no município de São Paulo/SP (estabelecimento matriz), tendo por escopo a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, com período de apuração compreendido entre janeiro e dezembro de 2010.

3. Não obstante, um dos fundamentos da defesa apresentada pelo contribuinte seria a sua ilegitimidade passiva, uma vez que, embora a empresa *Ambev matriz* tenha incorporado a empresa *Cia. de Bebidas das Américas*, esta última responsável pelas operações de IPI que redundaram na glosa de créditos promovida pela fiscalização com a consequente autuação fiscal, houve, para além da citada incorporação, a sucessão da empresa *Cia. de Bebidas das Américas* por uma das filiais da *Ambev matriz*, mais precisamente pela sua filial inscrita no CNPJ sob o n. 07.526.557/0034-78 ("AMBEV filial"), a qual continuou realizando as mesmíssimas atividades da empresa sucedida (*Cia. de Bebidas das Américas*) se valendo para tanto, inclusive, do mesmo endereço da sucedida e da sua planta industrial.

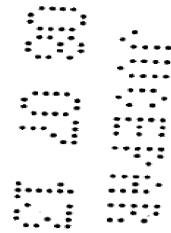
4. Não obstante, o i. Relator do caso rechaçou tal fundamento com suporte no disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional, com o que, respeitavelmente, não coaduno.

5. Antes, todavia, de seguir adiante no presente voto, mister se faz neste instante delimitar cronologicamente as operações societárias alhures narradas. Nesse sentido:

- **07/06/2013** - *Ambev matriz* (incorporadora - CNPJ n. 07.526.557/0001-00) abriu um novo estabelecimento (*Ambev filial* - CNPJ n. 07.526.557/0034-78) **no mesmo local do estabelecimento responsável pelas operações glosadas**¹ (lá exercendo as atividades até então desenvolvidas pela *Cia. de Bebidas das Américas*), conforme ata de reunião de diretoria acostada aos autos as fls. 2.869 e s.s.:

¹ Importante destacar que, em razão de tal sucessão, a Ambev filial assumiu todas as atividades da sucedida, como se constata, por exemplo, do RAIPI acostado aos autos, no qual consta, expressamente, a transferência do saldo credor de 12/2013 para 12/2014, da Companhia de Bebidas das Américas (sucedida) para a Ambev filial (sucessora).

DUCEP
28 06 13



AMBEV S.A.
CNPJ/MF nº 07.526.557/0001-00
NIRE 35.300.368.941

ATA DE REUNIÃO DA DIRETORIA
realizada em 7 de junho de 2013
(Lavrada sob a forma de sumário, de acordo com a autorização
contida no § 1º do art. 130 da Lei nº 6.404/76)

Data, hora e local. Aos sete dias do mês de junho de 2013, às 10:00 horas, na sede social, na Cidade e Estado de São Paulo, na Rua Dr. Renato Paes de Barros, 1.017, 3º. andar (parte), Itaim Bibi. **Convocação e Presença.** Convocação dispensada face à presença da totalidade dos membros da Diretoria, a saber: Daniela Rodrigues Lopes, Diretora Geral, e Ricardo Gonçalves Melo, Diretor de Relações com Investidores. **Deliberações.** Por unanimidade e sem ressalvas, nos termos do artigo 2º do Estatuto Social, foi aprovada a abertura das seguintes filiais da Companhia:

XVII. No Estado do Paraná

- (38) **Filial Curitiba**, com endereço na Avenida Presidente Getulio Vargas, nº 262, Bairro: Rebouças, na cidade de Curitiba/ PR, CEP 80.230-030. O estabelecimento terá com atividade econômica o CNAE 11.13-5-02 - Fabricação de cervejas e chopes.
- (39) **Filial Curitibaana**, com endereço na Rodovia Dos Minerios Km 9,5, nº 99, Bairro: Jardim Monterrey, na cidade de Almirante Tamandaré/PR, CEP 83.507-000. O estabelecimento terá com atividade econômica o CNAE 11.22-4-01 – Fabricação de Refrigerantes



- **17/07/2014** - embora com o CNPJ da empresa sucedida, mas já com a designação de Ambev e, ainda, no endereço da empresa no Paraná, a *Ambev filial* recebe o primeiro termo de intimação fiscal (fls. 08/10):

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL 001

IDENTIFICAÇÃO

Unidade	0910100 CURITIBA - DRF		Número do RPF / MPF	09.1.01.00-2014-00159-8	
Nome / Nome Empresarial	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV		CPF / CNPJ	02.808.708/0081-83	
Logradouro	Rod	Número	Complemento		
ROD DOS MINERIOS KM 9,5		99			
Bairro	Cidade	UF	CEP		
JARDIM MONTERREY	ALMIRANTE TAMANDARÉ	PR	83.507-000		
Local de Lavratura	Data		Hora		
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA	17/07/2014		11:00		

CONTEXTO - INTIMAÇÃO

- **02/01/2014** - *Ambev matriz* incorpora **integralmente** a *Companhia de Bebidas das Américas* (CNPJ n. 02.808.708/0001-07), incluindo, portanto, todos os seus demais estabelecimentos.
- **22/12/2014** - *Ambev matriz* é cientificada (fl. 438) da presente autuação fiscal.

6. Da cronologia dos fatos aqui narrados é possível constatar que, antes de ocorrer a incorporação da empresa *Companhia de Bebidas das Américas* pela *Ambev matriz*,

concretizada em 02/01/2014, o que ocorreu foi a sucessão da primeira empresa referida pela *Ambev filial*, o que se deu 07/06/2013. Em outros termos, a citada incorporação foi *precedida* da aludida sucessão. Nesse sentido, i.e., levando em consideração tal cronologia fática, a regra de responsabilidade a ser aqui aplicada é aquela estampada no art. 133 do CTN² e não a do art. 132 do mesmo *Codex*³.

7. Em verdade, a regra do art. 132 do CTN só faria sentido se a *Ambev matriz* continuasse a explorar a mesma atividade aqui analisada, mas por intermédio de algum outro estabelecimento seu, encerrando, pois, a unidade no Paraná. Justamente para garantir a sujeição passiva nesses casos é que o parágrafo único do referido art. 132 do CTN é expresso em estender a sujeição para *casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual*. Como tal não se verificou, uma vez que a **mesma atividade empresarial** continuou a ser desenvolvida pela sucessora (*Ambev filial*) no **mesmo estabelecimento** antes da titularidade da incorporadora, a hipótese em exame enquadra-se no art. 133 do CTN. Em outros termos, a pretensa antinomia das normas de responsabilidade aqui tratadas é resolvida pela especialidade da regra estampada no art. 133 do CTN *vis a vis* do disposto no art. 132 do mesmo *Codex*.

8. Diante deste quadro, resta claro que a recorrente é parte ilegítima para figurar no polo passivo da presente demanda e que, tal discussão, por configurar questão de ordem pública, é cognoscível de ofício pelo juízo, como já bem destacado pelo i. Relator em seu voto.

9. Neste diapasão, dirijo do r. voto em análise e, por conseguinte, reconheço a ilegitimidade passiva do recorrente, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário interposto.

II. Mérito

10. Não obstante, em relação ao mérito, também ousou divergir do i. Relator nos tópicos abaixo desenvolvidos.

(a) Das glosas de partes, peças de máquinas, aparelhos, equipamentos, óleos e lubrificantes destinados à limpeza e assepsia e outros produtos (aditivos, detergentes e sanitante) utilizados para a assepsia, limpeza e tratamento da água

11. outra controvérsia instaurada na presente demanda diz respeito à glosa dos créditos de IPI referentes à aquisição dos seguintes bens: (i) partes, peças de máquinas, aparelhos e equipamentos; (ii) óleos e lubrificantes (destinados à limpeza e assepsia); e, ainda

² "Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

(...)."

³ "Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual."

(iii) outros produtos (aditivos, detergentes e sanitante) utilizados para a assepsia, limpeza e tratamento da água.

12. No que tange às glosas de (i) partes, peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, adito ao voto do Relator pelos seus próprios fundamentos. Por sua vez, divirjo em relação aos demais itens, quais sejam: (ii) óleos e lubrificantes (destinados à limpeza e assepsia) e, ainda (iii) outros produtos (aditivos, detergentes e sanitante) utilizados para a assepsia, limpeza e tratamento da água. Assim, compete analisá-los separadamente.

13. A premissa adota pela fiscalização para a glosa de tais créditos é no sentido de que tais óleos e lubrificantes destinados à assepsia e outros produtos destinados ao tratamento da água não configuram produtos intermediários que se consomem no processo produtivo.

14. Pois bem. Para a devida resposta ao caso em comento não se pode perder de vista que o se analisa aqui é um auto de infração decorrente da glosa de créditos de IPI, o que é relevante para a resolução da presente demanda. Isso porque tais créditos foram devidamente registrados nos correlatos documentos fiscais e contábeis desenvolvidos pelo contribuinte, os quais gozam de presunção, ainda que relativa, de veracidade. Logo, para afastar esta presunção, compete ao órgão responsável pela autuação fazer prova que vá ao encontro de suas pretensões fiscais, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus probatório, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil⁴. Assim já decidiu este colegiado, conforme se observa do seguinte trecho do acórdão n. 3402-002.881, da lavra do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

15. Partindo de tais pressupostos e voltando-se novamente ao caso, vale frisar que, dentre outras atividades, o contribuinte produz e comercializa *cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas, bem como alimentos em geral, incluindo composto líquido para consumo, preparado líquido aromatizado, guaraná em pó ou bastão* (contrato social - fl.), o que demanda, para a sua produção, o emprego de óleos e lubrificantes destinados à assepsia de vasilhames e outros recipientes, bem como outros produtos destinados ao tratamento da água empregada no processo de industrialização das bebidas e alimentos por ela fabricados. Nesse sentido, inclusive, é o teor das Portarias SVS/MS da ANVISA registradas sob os n.s 326/97 e 540/97.

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

16. Para os itens especificadamente aqui tratados, a fiscalização limitou-se a glosar os créditos aproveitados apenas com base na fundamentação há pouco exposta e que se enquadra bem para as hipóteses de partes, peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, que sabidamente são componentes de máquinas empregadas no processo industrial e que se desgastam ao longo do tempo como processo natural do uso de tais máquinas e não em razão do seu consumo no processo de industrialização aqui particularmente tratado.

17. Em outros termos, os itens agora apreciados e correlatos à assepsia e tratamento de água foram glosados pela fiscalização exclusivamente com base nos itens 11 do Parecer Normativo CST nº 65/79 e 13 do Parecer Normativo nº 181/74, ou seja, **sem qualquer análise do efetivo processo produtivo desenvolvido pela Recorrente**. Por outro giro verbal, a partir dos referidos Pareceres Normativos, a presente autuação promoveu um confronto entre o objeto social da Recorrente e seus registros contábeis a título de créditos de IPI. Tal prática fiscal não é novidade para esse colegiado e já foi aqui rechaçada, nos termos do sobredito acórdão citado (3402-002.881) e cujo trecho segue abaixo transcrito:

(...).

Voltando ao caso concreto, a análise dos autos demonstra que a fiscalização efetuou as glosas pautando-se na regra geral da experiência do homem médio, que a defesa denominou como presunção hominis. A partir da descrição dos bens e serviços existentes nas planilhas oferecidas pelo contribuinte, o exator confrontou esses bens e serviços com aquilo que o homem médio conhece sobre a atividade de mineração e de produção de alumínio.

Conforme ficou assentado na análise da preliminar, este processo versa sobre a determinação e exigência de créditos tributários. Foi o fisco quem se dirigiu ao estabelecimento do contribuinte e disse a ele que determinados itens em relação aos quais ele havia tomado o crédito não eram aptos a gerarem aqueles créditos. E disse também que como os créditos eram indevidos, eles seriam retirados do DACON e, com isso, as diferenças das contribuições que deixaram de ser recolhidas seriam exigidas por meio de lançamentos de ofício, com os consectários inerentes a esse procedimento.

Entretanto, para executar esse procedimento a fiscalização está submetida ao que preceitua o art. 142 do CTN e aos arts. 9º e 10 do PAF. Em outras palavras: cabe ao fisco investigar a matéria tributável, declinar a motivação do lançamento e apresentar as provas dos fatos que alegar até o momento da notificação do auto de infração ao contribuinte, quando então encerra-se para o fisco a instrução processual.

(...).

18. No presente caso, em especial em razão do que dispõe as citadas Portarias ANVISA, quem garante que tais itens glosados não são utilizados para a assepsia dos vasilhames e demais recipientes que receberão as bebidas e alimentos produzidos pela recorrente, o que, por conseguinte, configuraria uma etapa do processo de industrialização? Quem garante que os itens afetos ao tratamento de água não têm por escopo dar o devido tratamento ao referido líquido para que este seja adequadamente utilizado, i.e., segundo as

prescrições sanitárias estabelecidas pela ANVISA, para a produção das citadas bebidas e alimentos?

19. No particular caso dos itens aqui tratados, a glosa perpetrada pelo agente fiscal, sem uma verificação *in locu* do processo produtivo da recorrente se assemelha a uma missão de fé por parte do agente público, o que, por óbvio implica a ausência de motivação do ato administrativo.

20. Ademais, chancelar este pretensão "método" fiscal de autuação no caso em concreto seria, em última análise, subverter, indevidamente, o ônus **legal** da prova estabelecido no art. 373 Código de Processo Civil, o que não se pode aqui admitir. Aliás, neste diapasão já decidiu essa turma julgadora, conforme se observa do acórdão n. 3402-003.810, o que se observa da ementa abaixo transcrita:

(...).

IPI GLOSA DE CRÉDITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO FISCAL

Em se tratando de auto de infração para a glosa de créditos do IPI é ônus fiscal (art. 373 do CPC/2015) provar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não bastando, como no caso, a partir da premissa fixada nos itens 11 do Parecer Normativo CST nº 65/79 e 13 do Parecer Normativo nº 181/74, simplesmente cotejar o objeto social da empresa fiscalizada com o nome das citadas rubricas registradas, sem qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

(...).

21. Sendo assim, neste tópico em particular dou provimento ao recurso voluntário interposto para reverter as glosas que recaíram sobre os seguintes itens: (i) óleos e lubrificantes (destinados à limpeza e assepsia); e, ainda (ii) outros produtos (aditivos, detergentes e sanizante) utilizados para a assepsia, limpeza e tratamento da água.

(b) Das glosas de créditos em operações sujeitas à incidência monofásica do IPI

22. Por fim, a última glosa debatida no presente caso diz respeito 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 à sistemática monofásica de apuração e recolhimento do imposto.

23. 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 um dos fatos que motivou a diligência perpetrada no caso em apreço.

24. Pois bem. Em resposta a tal diligência a recorrente traz aos autos robusto "termo de constatação" elaborado pela *KPMG Assessores Ltda.* (fls. fls. 1.495 a 4.166), 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.

25. 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.

26. 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.

27. Percebe-se, portanto, que 100% (cem por cento) 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.

Dispositivo

28. Diante do exposto, **voto** no sentido de **prover parcialmente** o recurso voluntário interposto para:

(i) *preliminarmente*, reconhecer a ilegitimidade passiva do recorrente; e

(ii) *no mérito*, (ii.i) reverter as glosas referentes aos créditos tomados na aquisição de (a) óleos e lubrificantes (destinados à limpeza e assepsia) e, ainda (b) outros produtos (aditivos, detergentes e sanizante) utilizados para a assepsia, limpeza e tratamento da água; bem como

(ii.ii) reverter, integralmente, a glosa dos créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo e que foram recebidas de terceiros e de outros estabelecimentos da própria recorrente.

29. É como voto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro.