



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.723963/2018-67
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-011.803 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Embargante AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO.

Somente se acolhem os Embargos de Declaração quando demonstrada, de forma inequívoca, a ocorrência, no acórdão embargado, de omissão, contradição ou obscuridade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração, vencido o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente), que os acolhia em parte.

(documento assinado digitalmente)

Hécio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Aproveito-me do relatório elaborado pelo Presidente por ocasião do exame de admissibilidade:

Trata-se de exame de admissibilidade de Embargos de Declaração formalizados pelo contribuinte ao amparo do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão no **3201-009.811**, de 28/09/2022. Transcrevem-se a ementa e o dispositivo de decisão integralmente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.

SOBREVALORIZAÇÃO DOS PREÇOS DOS KITS DE REFRIGERANTE. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não havendo fundamentação legal que permita a cobrança de tributos ou a aplicação de multas sobre supostas sobrevalorização de preços de produtos e, não comprovada a fraude, conluio ou dolo na acusação fiscal, que permita descaracterizar as operações comerciais, não há como apenar o preço praticado nas operações de compra e venda dos Kits de Refrigerantes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. O princípio da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e ao controle jurisdicional da constitucionalidade. A multa legalmente prevista não

pode ser afastada pela administração tributária por inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa de ofício qualificada, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Júnior, que davam provimento integral; logo, o cancelamento da multa qualificada obteve a concordância de todos os conselheiros da turma. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

2. Análise dos Requisitos Formais

O prazo para interposição de Embargos de Declaração é de 5 (cinco) dias da ciência do acórdão embargado, conforme o § 1º do art. 116 do RICARF.

O Acórdão de Recurso Voluntário foi cientificado à contribuinte em 08/08/2023, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 6.644, e os Embargos foram apresentados em 14/08/2023, uma segunda-feira, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 6.649. Portanto, são tempestivos.

Não se encontram outros óbices formais.

3. Exame dos Vícios Suscitados. Contornos Teóricos

Sobre os Embargos de Declaração, veja-se o que diz o art. 116 do Regimento Interno do CARF:

116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

A eventual existência dos vícios de obscuridade, contradição ou omissão, pressupostos dos aclaratórios, deve ser cabalmente demonstrada pela parte, a fim de oportunizar ao próprio órgão julgador suprir eventual deficiência no julgamento da causa.

Cabe ressaltar que não é função dos embargos rediscutir uma mesma matéria já discutida ou alterar o que foi decidido, salvo se há decorrência imediata em vista de omissão de matéria determinante ou contradição entre os fundamentos do acórdão e seu resultado.

Confira-se nesse sentido:

STJ – Embargos. Decl. no Recursos em MS Edcl no RMS 6510/MG 1995/0065405-9 (e muitas outras decisões iguais)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.FINALIDADES INFRINGENTES. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO SE PRESTAM PARA MODIFICAR O JULGADO, SALVO SE ISSO DECORRE IMEDIATAMENTE DO SUPRIMENTO DE ALGUMA OMISSÃO OU DA ELIMINAÇÃO DE CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

A omissão de matéria determinante pode ser ainda configurada quando se demonstre premissa fática equivocada. Nesse sentido:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO INTERNO. ERRO MATERIAL. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. I - O

fundamento do acórdão erigido sobre uma premissa fática equivocada constitui erro material a ensejar o acolhimento dos embargos de declaração para a correção do julgado, atribuindo-lhe efeitos modificativos. [...] Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para negar provimento ao agravo interno. (EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 659.484/RS, Rel. Ministro CASTRO FILHO, TERCEIRA TURMA, julgado em 28/06/2007, DJe 05/08/2008)”

Por outro lado, não há omissão quando o colegiado chegou à sua conclusão com motivos suficientes. Veja-se:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

(...)

4. Conclusão

Destaque-se que o presente despacho não determina se efetivamente ocorreram os vícios. Nesse sentido, o exame de admissibilidade não se confunde com a apreciação do mérito dos Embargos, que é tarefa a ser empreendida subsequentemente pelo Colegiado. Apenas não se rejeitam os Embargos **de plano**, posto que não restaram como **manifestamente** improcedentes (art. 65, §3º do RICARF).

Diante do exposto, com base nas razões acima e com fundamento no art. 116 do RICARF, **DOU SEGUIMENTO** aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, para que o colegiado aprecie as matérias relativas a:

- **Erro Material. Aquisições da Zona Franca de Manaus;**
- **Erro Material. Aquisições da Pepsi;**
- **Omissão e/ou Contradição quanto ao RE 592.891-SP.**

Encaminhe-se ao Conselheiro redator designado do voto vencedor, Márcio Robson da Costa, para inclusão em pauta de julgamento.

Sendo esses os fatos apresentados pelo ilustre Presidente, os embargos foram admitidos e acolhidos.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Embargos de Declaração do contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, sendo admitidos para apreciação do mérito erro material, omissão e/ou contradição nos termos do que constou no relatório sobre:

- Erro Material. Aquisições da Zona Franca de Manaus;
- Erro Material. Aquisições da Pepsi;
- Omissão e/ou Contradição quanto ao RE 592.891-SP.

Sendo esses os limites a serem apreciados, passamos ao voto.

Erro Material. Aquisições da Zona Franca de Manaus.

No que tange a suposto erro material sobre as aquisições da zona franca de Manaus a embargante alega erro material na decisão, sustentando que todas as aquisições dos insumos apreciados foram feitas de estabelecimento da Zona Franca de Manaus-ZFM, enquanto a decisão embargada teria afirmado existirem aquisições de regiões fora da ZFM. Transcrevem-se excertos:

Fl. 6.652:

Como se verifica da transcrição acima, constou da ementa do v. acórdão embargado que:

“GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.”

Neste tocante, cabe destacar a primeira omissão/erro material em que incorreu o v. acórdão embargado nos trechos em negrito na transcrição supra, possivelmente decorrente do fato de que na mesma sessão foi julgado o processo nº 10830.720224/2018-50, este sim que tinha por objeto também aquisições de estabelecimentos situados fora da Zona Franca de Manaus, enquanto **as aquisições de concentrados que efetivamente compõem este lançamento são provenientes de estabelecimento da Arosuco Aromas e Sucos Ltda. Com CNPJ 03.134.910/0001-55, localizado na Zona Franca de Manaus**, como se vê pelo próprio auto de infração, na parte em que consta a Arosuco como responsável solidária:

Ao admitir os presentes embargos o ilustre Presidente, destacou que *“Embora se possa admitir que no presente caso não haja aquisições de insumos de estabelecimentos de fora da ZFM, a questão apresentada não justifica, por si só, o retorno dos autos ao colegiado, (...)”*

De fato, o que ocorre, diferentemente do que alega o Recorrente e, com todas as vênias ao que foi apreciado pelo Ilmo. Presidente, há nos autos controvérsia acerca de produtos adquiridos de estabelecimento situados fora da Zona Franca de Manaus, conforme se pode notar dos destaques do relatório fiscal, parte integrante do auto de infração, que abaixo transcrevo (e-fls 4173 seguintes):

12. Notamos, ainda, que as compras envolvem apenas cinco fornecedores (fls. 580-596), com uma lista não muito extensa de produtos. São eles:

12.1. AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA (AROSUCO, de CNPJ 03.134.910/0001-55), de onde o sujeito passivo adquiriu, de 2014 a 2016, os seguintes insumos, no montante de R\$ 354.906.615,30:

Código	Descrição
40001359	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI
40001248	CONC.NAT.S.LARANJA RM KIT
40001360	CONC.NAT.S.GUARANA DIET FE1431BOMBONA20L
40001196	CONC.NAT.LIMAO FE1403 BOMBONA 20 KIT
40001100	CONC.NAT.S.TONICA FE 1401 KIT
40001419	CONC.NAT.S.GA FE1430 BOMBONA10L KIT
40003524	CONC.NAT.S.GUARANA BLACK KIT
40001006	CONC.NAT.S.UVA BR KIT
40001101	CONC.NAT.S.GUAR. BARE FE1451 KIT
40001455	CONC NAT LIMAO FE1403 10 L KIT
40001479	CONC.NAT.S.GA DIET FE1431 BOMBONA10L KIT

(...)

23. Como já mostramos (parágrafos 13 e 14, acima), **apenas os insumos adquiridos com a isenção do artigo 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 dão direito a crédito na apuração do IPI, conforme o artigo 237 do mesmo decreto. São os insumos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental,** cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI. (grifei)

(...)

34. No presente processo, que envolve solidariedade passiva, analisaremos apenas os créditos incentivados oriundos dos insumos adquiridos da AROSUCO (parágrafo 12.1, acima).

(...)

54. Assim, na legislação do IPI (artigo 237, combinado com o artigo 95, inciso III, do RIPI/2010), há um incentivo na forma de crédito para os adquirentes de **bens fabricados por estabelecimentos industriais da Amazônia Ocidental, quando os seguintes requisitos forem atendidos cumulativamente:**

54.1. O produto adquirido deve ser elaborado **com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive de origem pecuária;

54.2. O produto adquirido deve ser elaborado por estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental;

54.3. O estabelecimento industrial fornecedor (localizado na Amazônia Ocidental) deve operar com base em projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa;

54.4. O produto adquirido não pode ser o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI; e

54.5. O produto adquirido deve ser empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

55. No caso em análise, seria necessário que os insumos adquiridos da AROSUCO (estabelecimento industrial situado em Manaus-AM), de 2014 a 2016, **tivessem a isenção artigo 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), para justificar o procedimento de creditar-se do valor do imposto calculado sobre tais insumos, como se devido fosse (crédito incentivado do artigo 237).**

56. **Na verdade, como será mostrado a seguir, estes insumos não atendem aos requisitos para obterem a isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.** A isenção destes insumos é tão somente aquela do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010. **Portanto, os créditos incentivados sobre tais entradas são indevidos.** A exceção fica por conta dos insumos à base de extrato de semente de guaraná.

Conforme se verifica dos excertos acima, versa sobre glosas de aquisição de insumos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção não regional da zona franca de Manaus, ainda que por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, composta pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

Nesse sentido, não há erro material acerca do tema, devendo ser mantida a decisão, tal como publicada e por essa razão rejeito os embargos de declaração.

Erro Material. Aquisições da Pepsi.

No que tange ao suposto erro material sobre as aquisições da Pepsi a embargante sustenta problemas em relação à abrangência da decisão sobre a empresa Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda. Veja-se:

Fl. 9.653:

No item 34 do Termo de Verificação Fiscal está bem claro que o presente lançamento refere-se a glosas de créditos que decorrem de aquisições de concentrados fornecidos pela Arosuco: *“No presente processo, que envolve solidariedade passiva, **analisaremos apenas os créditos incentivados oriundos dos insumos adquiridos da AROSUCO (parágrafo 12.1, acima).**”*

E para que fique ainda mais evidente, destaca-se também no próprio Termo de Verificação Fiscal que acompanhou o auto de infração consta a descrição de que as aquisições dos concentrados fornecidos pela Pepsi são objeto de outro processo:

“VI – DA SOBREVALORIZAÇÃO DOS KITS COMPRADOS DA PEPSICOLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA (PEPSI).

171. Observe-se, a título de informação, que o sujeito passivo também comprou kits superfaturados da **PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA**, no período em análise, conforme demonstrado no **processo 13116.723962/2018-12**. (fls. 4207)

No entanto, logo no início do voto vencedor do acórdão ora embargado constou destaque do acórdão proferido pela Delegacia Regional Tributária referente aos concentrados fornecidos pela Pepsi:

“Assim, faço o seguinte destaque do julgado a quo:

(...)

Inexiste, porquanto, previsão nas Regras Gerais de Interpretação do SH e nas diversas notas do SH, incluídas as NESH, para o enquadramento dos artefatos estanques, originários da PEPSI-COLA, em código único de classificação fiscal, a despeito de a impugnante procurar interpretar em proveito próprio o conteúdo das notas explicativas da NESH.” (fls. 6575)

Verifica-se inicialmente que o relatório fiscal, iniciando-se à fl. 4.171, possui extensas referências à empresa Pepsi-Cola- Industrial da Amazônia Ltda, das quais se copiam alguns excertos:

(...)

Pontuam-se ainda algumas considerações:

- No relatório da decisão embargada, que copia a decisão de primeira instância, encontra-se a seguinte frase (fl. 6.540):

Nos autos, somente consta a glosa de créditos relativos a aquisições da AROSUCO.

- No voto vencedor, também se menciona somente a empresa Arosuco, e transcreve-se, à fl. 6.585, trecho de relatório fiscal que cita a Pepsi mas pertencente a outro processo, não inteiramente coincidente com o relatório fiscal do presente processo.

Colocadas tais observações, não há como esclarecer, em sede de admissibilidade de Embargos, e de plano, a abrangência da decisão em relação à empresa Pepsi, o que permite concluir, por precaução, pelo retorno ao colegiado para esclarecimento e/ou integração.

De plano cumpre observar que o relatório fiscal é o mesmo para todos os autuados e que a fiscalização apenas criou processos administrativos individuais, por contribuinte, utilizando-se do mesmo documento para discorrer sobre as operações. O trecho do voto ao qual a embargante se refere tem como título **“Da classificação fiscal dos kits para a fabricação de bebidas, denominados de concentrados e classificados no EX 01 do código tarifário 2106.90.10, cuja alíquota é de 20%.”**, sendo esse o assunto principal do voto.

Nesse sentido, o que se buscou demonstrar é a concordância da maioria do colegiado acerca da manutenção da decisão contida no relatório fiscal que efetuou a reclassificação dos produtos adquiridos, concluindo que:

Por esses motivos não há reparos a serem feitos na reclassificação efetuada pela fiscalização. Por conseguinte, os produtos que compõe os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do **estabelecimento fornecedor (Arosuco)**, logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

Assim, **há expressa delimitação do estabelecimento a que se refere a decisão**, de modo que, se em parte dos excertos utilizados havia referência a outro contribuinte, tratou-se apenas de mera citação que não enseja a necessidade de correção do acórdão.

Diante do exposto, rejeito os embargos de declaração nesse ponto.

Omissão e/ou Contradição quanto ao RE 592.891-SP.

No que tange a suposta omissão e/ou Contradição quanto ao RE 592.891-SP a embargante expõe suas razões para que seja reconhecido o direito de crédito de IPI na aquisição de produtos isentos da ZFM. Transcrevem-se excertos:

Fl. 6.656:

Inicialmente, cumpre salientar ter ciência as Embargantes de que, uma vez fixado o entendimento do v. acórdão embargado de que os produtos adquiridos pela Ambev e objeto do presente lançamento estão sujeitos à alíquota zero de IPI, torna-se irrelevante o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 592.891-SP a propósito do direito de crédito na aquisição de insumos isentos de estabelecimento situados na Zona Franca de Manaus.

Não obstante assim seja, o v. acórdão embargado acabou tratando dessa questão e ao fazê-lo incorreu *data maxima venia* em omissão/contradição cujo saneamento também se impõe, até para que não se venha sustentar futuramente tratar-se de fundamento autônomo para a manutenção do lançamento.

Com efeito, conforme demonstrado pelas Embargantes, ao julgar em sede de repercussão geral o RE nº 592.891-SP (Tema 322), que tratou do direito de crédito de IPI na aquisição de produtos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, os Ministros do Supremo Tribunal Federal fixaram a seguinte tese: ***"Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT"***.

Fl. 6.657:

No entanto, e aqui a razão de oposição dos presentes embargos de declaração neste tocante, o v. acórdão embargado **acabou incorrendo em omissão/contradição ao afirmar corretamente que** com o julgamento do RE nº 592.891 *"se possibilitou ... o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM)"*, **mas ao mesmo tempo**, com base em dispositivos do regulamento do IPI e do Decreto-Lei 1.435/75, afirmar que a Ambev não gozaria do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela Arosuco à AMBEV não seriam *"agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais"*.

Fl. 6.658:

Como se vê, à luz do artigo 81, inciso II do RIPI/2010 e do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, foi entendido no v. acórdão embargado que não se aplicaria aqui o quanto decidido no RE 592.891/SP porque *"o produto industrializado não utiliza matéria prima com isenção, nos exatos termos da exposição acima, contrariando expressamente o que foi reconhecido pela Suprema Corte."*

Contudo, *data maxima venia*, incorreu em omissão e contradição o v. acórdão recorrido uma vez que a isenção que se aplica ao caso concreto não está atrelada ao artigo 81, inciso II do RIPI/2010 e ao artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, mas sim ao artigo 9º do Decreto Lei 288/67.

Com efeito, o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal somente foi necessário quanto aos casos da isenção do art. 9º do DL 288/67, como é o caso concreto, em que não há qualquer condição quanto à utilização de matérias primas agrícolas, *extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais*, até porque nos casos em que isto ocorre o direito ao crédito já era assegurado por lei.

Com efeito, o voto vencedor do acórdão embargado parece interpor 2 obstáculos ao reconhecimento do crédito: **1 – as alíquotas devem ser positivas, e no caso, são todas as alíquotas zeradas, devido à reclassificação fiscal; 2 – os insumos deveriam ser “agrícolas, extrativas vegetais de produção regional”** e no caso, a empresa não teria cumprido os requisitos dessa isenção. Confira-se excerto do voto vencedor na matéria:

Fl. 6.586:

Conforme se depreende dos excertos acima, a recorrente não goza do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela AROSUCO à AMBEV não preenchem os requisitos legais, visto que a fiscalização apurou que as matérias primas não são agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais.

O primeiro obstáculo permanece, independentemente da decisão do STF. Todavia, no caso do segundo obstáculo, o fundamento da decisão embargada foi o fato de não serem isentos os insumos, em vista de requisitos específicos de isenção para a natureza de tais insumos. Ora, s.m.j, a decisão do STF no RE 592.891-SP, em tese, supera tais requisitos, pois abrange quaisquer produtos adquiridos da ZFM, conforme fundamentos constitucionais estampados na decisão vinculante. E a decisão embargada acatou, como não poderia deixar de acatar, o referido RE. É claro que, caso não sejam isentos os produtos adquiridos, e com alíquota positiva, tanto mais daria direito a crédito. Ou bem os insumos são isentos, e dão direito a crédito em virtude da decisão do STF, ou são tributados, e dão direito ao crédito naturalmente, salvo se tributados à alíquota zero, fundamento do primeiro obstáculo.

Assim, no que tange ao obstáculo número 2, parece contraditório exigir, para insumos adquiridos da ZFM, outros requisitos do Regulamento do IPI, após o acatamento do RE referido, salvo se houver expresso fundamento para tal entendimento, o que não se encontrou no julgado.

Desse modo, os autos devem retornar ao colegiado para esclarecimento e/ou integração.

De plano cabe destacar que o presente tópico tem relação direta que o primeiro assunto tratado “Aquisições da Zona Franca de Manaus”, isso porque, conforme ficou consignado, manteve-se o entendimento exarado no relatório fiscal já reproduzido.

A decisão ora embargada é clara ao estabelecer a distinção entre alíquota zero e isenção, tanto o é que assim consta no voto vencedor:

(...)

Logo, para o aproveitamento de créditos fictos relativos a insumos adquiridos com a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, **os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido** (previsão do artigo 237 do RIPI), **ou seja, é necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI. Nesse caso os insumos**

devem estar sujeitos a incidência do imposto, contudo, não há a possibilidade de aproveitamento quando a alíquota for zero. Por essa razão inicialmente analisamos a classificação fiscal dos componentes dos “kits” para fabricação de refrigerantes.

Em suma, **sendo os Kit reclassificados de maneira que todos os insumos que fazem parte dele incida alíquota zero, não há que se falar de crédito de IPI, sendo esse apenas um dos motivos ensejadores da negativa do crédito.**

Passamos agora a análise de outro motivo que também impossibilita a tomada do crédito. Consoante a redação do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º, in fine, e conforme destaque já feito, **os produtos adquiridos com isenção devem ter empregados no seu processo industrial matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais**, exigência presente tanto no art. 81 como no art. 95. (grifei)

Nesse sentido, sendo os insumos provenientes da ZFM e beneficiados da alíquota zero, uma vez que foram reclassificados e por maioria este colegiado ratificou o posicionamento da autoridade fiscal, entendendo que todos os produtos que compõe o Kit são alíquota zero. Desta forma não há aproveitamento ao crédito, justamente porque a alíquota zero.

Outra situação é, quando o insumo proveniente da ZFM é beneficiado da isenção, nesse caso o crédito seria sobre a alíquota prevista, como se devida fosse (ou seja, como se não houvesse a isenção).

Lado outro, em nenhuma das circunstâncias é possível o crédito sobre **insumos não provenientes da ZFM/Amazônia Ocidental**, visto que a tese firmada no RE nº 592.891-SP assim dispõe: *“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem **adquiridos junto à Zona Franca de Manaus** (...)”*

Nesse passo, não sendo o insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à **ZFM/Amazônia Ocidental**, não há que se falar em aplicação do RE, e conforme primeiro tópico já tratado nesta decisão, com exceção do extrato de guaraná, os insumos fornecidos pela AROSUCO à AMBEV, não são provenientes da **Amazônia Ocidental**.

Por fim, cumpre ressaltar, que o não acatamento do referido RE, certo ser uma decisão impositiva ao julgador, se justifica na ausência de similitude fática com o presente caso, pelas razões e fundamentos acima expostos, seja no que tange a ambos os obstáculos. Aliás, o primeiro obstáculo, salvo melhor juízo, em certa medida foi afastado, com muita acurácia quando apreciado a sua admissibilidade, o que se extrai do enxerto abaixo, dado se tratar de produtos cuja alíquota é zero:

O primeiro obstáculo permanece, independentemente da decisão do STF. (...)

Ou bem os insumos são isentos, e dão direito a crédito em virtude da decisão do STF, ou são tributados, e dão direito ao crédito naturalmente, salvo se tributados à alíquota zero, fundamento do primeiro obstáculo.

Quanto a reclassificação fiscal, não custa relembrar os exemplos apresentados pelo relatório fiscal, com a finalidade de ratificar que **se tratam de produtos cuja alíquota é zero:**

Não é demais destacar o enquadramento fiscal respeitante a substâncias comumente presentes na fase sólida em “kits”:

- 1) ácido cítrico: código de classificação fiscal NCM 2918.14.00, tributado à alíquota zero;
- 2) benzoato de sódio: código NCM 2916.31.21, alíquota zero;
- 3) sorbato de potássio: código NCM 2916.19.11, alíquota zero;
- 4) citrato de sódio: código NCM 2918.15.00, alíquota zero;
- 5) aspartame: código NCM 2924.29.91, alíquota zero;
- 6) EDTA cálcio dissódico: código NCM 2922.49.20, alíquota zero;
- 8) ácido tartárico: código 2918.12.00, alíquota zero.

Outrossim, caso fosse o presente processo sobre produtos isentos, o que não é o caso, não custa novamente mencionar a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, com a qual concordei que estipula critérios de dispensa para contestação e recursos daquela Procuradoria, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) — Tema 322 RG — RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que "há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem **adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção**, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT."

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não tributação;

Observação 3. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

A referida Nota Explicativa foi, ainda, remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, de forma a vincular as atividades da RFB ao entendimento judicial em comento.

Concluo, portanto, em manter a decisão, ora embargada, visto que não há omissão ou contradição no *decisum*.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa