



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

**Processo n°** 18470.731952/2011-69  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.933 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS AMBEV  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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).

ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

Nos termos da Súmula 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade comissiva ou omissiva da lei tributária.

IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os 84,31%, correspondentes às saídas tributadas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual, afastando-se o bis in idem. Os saldos da escrita fiscal deverão ser reconstituídos considerando-se como glosa 15,69% do valor glosado a cada período de apuração. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento em maior extensão para reverter também a glosa dos créditos incentivados.

*(Assinado com certificado digital)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

*(Assinado com certificado digital)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Juiz de Fora/MG, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, entendendo como ilegítimo o aproveitamento de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) oriundos da Zona Franca de Manaus (“ZFM”), bem como a forma de anulação de crédito fiscal indevido efetuado pelo Contribuinte.

O Processo Administrativo foi baixado em diligência três vezes desde a sua subida ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Dessa forma, o caso já foi devidamente relatado pelo Conselheiro Alexandre Kern, antes de ser a mim redistribuído. Desta feita, peço licença para tomar emprestadas as suas palavras sobre o histórico do processo, retiradas da Resolução n. 3402-000.719, de 28 de janeiro de 2015:

*O estabelecimento filial 02.808.708/0048-62 de COMPANHIA DE BEBIDA DAS AMÉRICAS – AMBEV, localizado no Rio de Janeiro – RJ, teve lavrado contra si o Auto de Infração de fls. 6.556 a 6.564 para determinação e exigência de crédito tributário de Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, no valor total de R\$ 105.098.979,69. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 124 a 140, foram apuradas as seguintes infrações à legislação do imposto:*

*Creditamento básico indevido nas entradas de produtos acabados, sujeitos ao regime de tributação monofásico, estabelecido pela Lei nº 7.798 de 10 de julho de 1989, recebidos por transferência de filial e/ou adquiridos de outros estabelecimentos com o imposto destacado nas notas fiscais e destinados à comercialização.*

b) *Creditamento incentivado indevido nas aquisições de produtos destinados à industrialização, oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), efetuadas junto a Arosuco Aromas e Sucos (concentrados Soda Limonada Antártica, Soda Limonada Antártica Diet, Sukita, Sukita Uva e Tônica Antártica, além de rolha metálica), PepsiCola Industrial da Amazônia (concentrados PepsiCola, PepsiCola Light, PepsiCola Twist, PepsiCola Twist Light), Crown Tampas da Amazônia, com a isenção prevista no inciso II do art. 69 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que não enseja direito ao referido crédito, passivo de aproveitamento apenas quando das aquisições de produtos elaborados por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, saídos com a isenção prevista no art. 82, inciso III, do RIPI/2002, na forma preconizada pelo art. 175 do mesmo Regulamento.*

c) *Falta de lançamento do imposto nas saídas de bens de produção (filme contrátil liso, KIT H2OH LIMÃO, KIT PEPSI COLA PT3 e KIT PEPSI COLA TWIST).*

*Impugnado o feito, fls. 2807 a 2837, a autuada alegou, em síntese:*

a) *Que é nulo o procedimento pela utilização de prova tomada de empréstimo de outra ação fiscal, sem submetê-la ao contraditório da ora autuada a glosa de créditos deve ser revertida porque a Superintendência da Zona Franca de Manaus SUFRAMA aprovou o projeto apresentado por PepsiCola Industrial da Amazônia Ltda. e reconheceu expressamente que ela faz jus ao incentivo previsto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, fundamento legal dos artigos 82, III, e 175 do RIPI/2002, sendo vedado à Fiscalização desqualificar o certificado emitido pela SUFRAMA alternativa e sucessivamente, que se deve reconhecer o direito da autuada ao crédito do IPI, por força do tratamento tributário diferenciado preconizado pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT (vigente até 2023, conforme art. 92 do ADCT)*

b) *mesmo que fosse vedado o registro do crédito em função de as mercadorias sujeitaram-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 conseqüente exigência do mesmo tributo outrora já liquidado.*

*A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/JFA. O Acórdão nº 0940.930, de 13 de julho de 2012, fls. 6963 a 6972, teve ementa vazada nos seguintes termos:*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI*

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

*INSUMO DESONERADO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. DIREITO AO CRÉDITO.*

*Somente as entradas isentas que se derem com fundamento no inciso III, do art. 82, do Decreto nº 4.544/02, irão garantir o direito ao crédito incentivado instituído pelo Decreto-Lei nº 1.435/75, conforme disposição expressa do art. 175, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI 2002).*

*INSUMO DESONERADO. DIREITO AO CRÉDITO.*

*Não existe direito ao crédito na aquisição de insumo que não seja onerado pelo imposto, exceção feita aos casos em que a própria legislação do imposto prevê a possibilidade de créditos incentivados.*

*CRÉDITO INDEVIDO. CORREÇÃO DA ESCRITA.*

*A anulação do creditamento indevido se opera pelo estorno do referido crédito e não com o destaque, também indevido, do IPI nas saídas dos produtos entrados para posterior comercialização.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

*Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/JFA. O arrazoadado de fls. 6979 a 7002, após síntese dos fatos relacionados com a lide, diz concordar com a exigência decorrente da falta de lançamento do imposto nas saídas de bens de produção (filme contrátil liso, KIT H2OH LIMÃO, KIT PEPSICOLA PT3 e KIT PEPSICOLA TWIST). Nada obstante, retoma a arguição de nulidade do lançamento pela indevida adoção, por empréstimo, de conclusão firmada em fiscalização em outro estabelecimento da Recorrente.*

*No mérito, volta a insistir no reconhecimento do direito ao crédito em relação aos insumos que o fornecedor e a SUFRAMA atestam serem produzidos a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica.*

*Afirma ainda que a PepsiCola Indústria da Amazônia Ltda. teria atestado que as mercadorias fornecidas à Recorrente fazem jus ao benefício previsto no art. 82, inc. III, do RIPI/2002, o qual admite que o adquirente registre crédito do IPI em relação aos insumos isentos por ela produzidos. Tal afirmação é corroborada pela SUFRAMA, órgão ao qual foi atribuída a competência legal para conceder, fiscalizar e avaliar os incentivos dos estabelecimentos instalados na ZFM, na medida em que o projeto da PepsiCola tem fundamento no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, no qual se fundamentam os arts. 82, III e 175 do RIPI/2002. Além disso, a própria SUFRAMA*

*esclareceu, em resposta a consulta formulada pela PespsiCola, que o estabelecimento industrial incentivado deve estar localizado na Amazônia Ocidental, porém, os insumos agrícolas ou vegetais por ele utilizados podem ser provenientes de qualquer parte da Amazônia Legal, que é mais ampla do que a Amazônia Ocidental.*

*Ainda, por força do art. 40 do ADCT, as mercadorias originárias da ZFM devem obrigatoriamente se sujeitar a regime fiscal mais vantajoso que os produtos produzidos nas demais regiões do País, o que exige a consideração de crédito correspondente ao IPI desonerado na operação com mercadoria isenta. A vedação ao direito de crédito sobre os insumos isentos originários da ZFM faz com que tais produtos sejam submetidos ao mesmo tratamento a que estão submetidas as mercadorias industrializadas nas demais localidades do Brasil, o que torna improcedente a exação fiscal.*

*Por fim, rechaça a imputação de falta de recolhimento de IPI em decorrência da apropriação indevida de crédito na entrada de bebidas prontas para o consumo sujeitas ao regime monofásico, pois o tributo foi posteriormente pago na saída das mercadorias. Quando muito, a Fiscalização poderia ter exigido juros de mora e multa de ofício isolados por força da postergação na satisfação da obrigação principal, mas nunca o tributo (bis in idem).*

*Pede provimento.*

*Em sessão de 23 de julho de 2013, o julgamento do feito foi sobrestado em face das disposições dos §§ 1º e 2º do art. 62º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RICARF. Com a revogação dos referidos dispositivos, operada pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, o processo retornou à pauta de julgamento desta 3ª TO.*

*Este Colegiado resolveu então converter o julgamento do recurso em diligência para que, nos termos da Resolução nº 3403003.542, de 27 de março de 2014, fls. 7.028 a 7.034, fossem tomadas as seguintes providências:*

*1. intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, alertando-se o contribuinte de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos; sem a necessária conciliação entre os registros contábeis-fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito;*

*2. com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstituir a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo os débitos indevidamente lançados;*

*3. repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judice, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes;*

4. dar ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação, e;

5. devolver o processo para esta 3ª TO/3ª C/3ª S/CARF, para prosseguimento do julgamento.

O interessado produz a documentação de fls. 7.269 a 601.915. A autoridade Diligenciante despacha às fls. 602.599 a 602.501, propondo que o interessado seja intimado de suas conclusões, o que é feito por meio do termo de fls. 602.598, em 18/11/2014.

O processo não foi terminantemente julgado em janeiro de 2015 pois a Turma Recursal entendeu por bem determinar que se aguardasse o transcurso do trintídio regulamentar para que a Recorrente se manifestasse acerca do parecer da Autoridade Fiscal.

Em fls 602.611 consta a resposta à referida intimação, na qual a Recorrente informa que apresentou “Termo de Constatação” elaborado pela KPMG Tax Advisers Ltda, demonstrando a prova cabal de seu direito requerida por este Conselho na Resolução n. 3403-000.542.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário já foram anteriormente analisados e acatados por este Conselho, de modo que passo à apreciação do caso.

### **1. PRELIMINAR: NULIDADE PROVA EMPRESTADA COM RELAÇÃO À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DA ZFM**

Inicialmente, a Recorrente alega que a fiscalização, para a lavratura do auto de infração ora sob análise, baseou-se em conclusão emprestada de outra fiscalização, realizada pela Receita Federal sobre filial da Recorrente localizada em Cabo de Santo Agostinho, Pernambuco (“Unidade Cabo”). Alega assim que não houve comprovação de que os produtos adquiridos teriam sido produzidos a partir de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na região Amazônica.

Como a própria Recorrente reconhece, é válida a utilização de prova emprestada no processo administrativo tributário. Tal, prova, como qualquer outra, deve estar submetida ao contraditório para que seja válida e possa legitimamente levar às conclusões da Administração Fiscal. O que não pode ser emprestada é a conclusão alcançada em outra fiscalização.

No Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), de fls 124, constato que a Fiscalização da Unidade Cabo pela Delegacia da Receita de Recife só veio a corroborar as provas levantadas (compras de produtos de empresas da região amazônica sem o destaque do IPI) pela Fiscalização para a lavratura do presente auto. De fato, os documentos relativos àquela fiscalização foram anexados ao presente processo, e foram expressamente tratados pelo Auditor como “prova emprestada” (fls 134). O Contribuinte foi intimado a se manifestar sobre os documentos e informações ali juntados e, quando o fez, se limitou a repetir tudo o quanto

havia sido posto relativamente à Fiscalização da Unidade Cabo. Destarte, a Autoridade fiscal coloca que:

As declarações e resoluções apresentadas pela AMBEV-CAMPO GRANDE, são integralmente iguais as informações já prestadas por aquelas empresas, quando intimadas pela DRF-RECIFE e comentadas acima.

Em resumo a AMBEV-CAMPO GRANDE cometeu as mesmas irregularidades que anteriormente foram apuradas na filial AMBEV-CABO, e quando intimada a justificar não apresentou nenhuma prova ou documento que justificasse os lançamentos efetuados.

Ora, se o próprio contribuinte, quando instado a se manifestar na oportunidade em que teve - antes do lançamento do crédito tributário - de demonstrar quais seriam as diferenças entre a fiscalização da Unidade Cabo e da filial de Campo Grande, nada mais fez do que trazer os mesmos documentos e informações às duas fiscalizações, não se poderia exigir conduta diferente da autoridade lançadora, que, com tais informações, efetuou o exame dos documentos fiscais/contábeis especificamente da filial Campo Grande, segregando as mercadorias advindas da Zona Franca de Manaus que entendeu não preencherem os requisitos para a tomada do crédito de IPI.

Não fosse assim, inclusive, estaríamos julgando na contramão do princípio da vedação ao comportamento contraditório, também conhecida pela expressão latina *venire contra factum proprium*. Afinal, o contribuinte primeiro trouxe ao conhecimento da Fiscalização documentos e informações relativas à filial de Campo Grande iguais àquelas apresentadas à fiscalização da Unidade Cabo, o que por si só evidencia constituírem aquisições de produtos em termos semelhantes, somente efetuadas por filiais distintas da mesma empresa, e, claro, dentro de certos períodos e em condições específicas. Mas agora a Recorrente alega que os fatos são totalmente diversos, razão pela qual não poderia a fiscalização da filial Campo Grande fazer uso das conclusões com relação às provas obtidas na fiscalização da Unidade Cabo. Há claro comportamento contraditório do contribuinte.

Ademais, sem razão a Recorrente quando afirma que o material emprestado foi a única fonte probatória da fiscalização. Foi fonte, o que é permitido, mas não a única, como se constata pela leitura do TVF. Foi provada pela Fiscalização, como é de sua incumbência pela distribuição do ônus da prova no processo administrativo fiscal, a conduta entendida como infratora do contribuinte.

Portanto, não merece alteração o entendimento adotado no Acórdão da DRJ, quando coloca que “esta conclusão, repita--se, foi decorrente de todo o trabalho realizado na verificação das operações realizadas pelo estabelecimento autuado, tendo sido dada á impugnante, no curso do procedimento, a possibilidade de fazer prova do seu direito de crédito.”

Com efeito, a prova emprestada foi submetida ao contraditório e levou às conclusões específicas da Fiscalização relativamente ao presente caso, nos termos determinados pelo artigo 142 do CTN e artigo 9º do Decreto 70.235, não havendo a nulidade apontada pela Recorrente.

## **2. DO DIREITO AO CREDITAMENTO DE IPI DE PRODUTOS ORIUNDO DA ZONA FRANCA DE MANAUS**

Com relação ainda à parte da autuação fiscal que glosou o crédito de IPI decorrente de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, a Recorrente traz dois tópicos de argumentação diversos, os quais serão tratados separadamente nos itens abaixo.

### **2.1. Do cumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito de IPI (artigo 6º do Decreto 1.435/75 e artigo 82, inciso III do RIPI/2002)**

O primeiro ponto abordado pela Recorrente consiste na demonstração do cumprimento dos requisitos estabelecidos pelo 6º do Decreto 1.435/75, combinado com o artigo 82, inciso III do RIPI/2002, para o direito de utilização do crédito de IPI relativo a produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, quais sejam: “(a) ter sido elaborado por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; (b) ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados nos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima; e (c) ser empregado como matéria- prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI.” (Acórdão n. 3403003.491).

Desses requisitos, o que causa divergência no presente processo é o ponto da matéria-prima agrícola e extrativa vegetal ser considerada “de produção regional”, constante do item “b”.

As matérias-primas em questão, lembre-se, são concentrados adquiridos pela Recorrente da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda (Resolução CAS n. 356, fls 6918). Estes concentrados são fabricados a partir de corante caramelo, que, por sua vez, é fabricado pela D.D. Williamson do Brasil Ltda, a partir do açúcar de cana, produzido **no Estado do Mato Grosso**. Por isso, no entender da fiscalização, a matéria-prima não seria de produção regional, vale dizer, da Amazônia Ocidental (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima). A seu turno, a Recorrente alega que o termo “regional” não pode ser restrito à “Amazônia Ocidental”, mas sim compreender a “Amazônia Legal”, a qual abrange o Estado do Mato Grosso. Junta aos autos Ofício de Superintendente da SUFRAMA que confirma sua tese e afirma que não pode a fiscalização efetuar interpretação distinta desse órgão com relação aos requisitos para a fruição do incentivo fiscal, sob pena de usurpação de competência.

Tal discussão foi minuciosamente estudada por este Conselho quando do julgamento do Processo n. 13603.722387/201253.<sup>1</sup>

O citado caso dizia respeito à mesma empresa, porém filial diversa (Contagem/MG), que, dentre outras operações, comprava os mesmos produtos (concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcólicas), com o mesmo incentivo (artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75), da mesma empresa (Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda), e trouxe como defesa os mesmos argumentos e provas constantes desses autos.

Assim, peço licença para transcrever trecho do voto do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, irretocável em sua análise sobre o ponto ora em discussão, a qual adoto como fundamento de decidir:

*“A controvérsia gira em torno da interpretação da lei, mais especificamente, quanto à abrangência do vocábulo “regional”, contido no art. 6º, do DecretoLei nº 1.435/75. A defesa entende que esse vocábulo tem o significado de “Amazônia Legal”,*

<sup>1</sup> Acórdão n. 3403003.324 - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2014, Relator Antonio Carlos Atulim, assinado em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL KOWICZ

*interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA.*

*O referido dispositivo legal estabelece o seguinte, in verbis:*

*"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 DecretoLei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

*(...)*

*Por sua vez, a Resolução CAS nº 356/2007, anexada aos autos com a impugnação (fls. 402/403), reconheceu ao fornecedor do concentrado o direito à isenção do art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, condicionado a uma série de requisitos, entre os quais, "a utilização de matériaprima regional na fabricação do produto, no mínimo conforme termos do projeto aprovado.*

***Verifica-se nos autos que o Conselho de Administração da SUFRAMA em momento algum definiu o alcance do vocábulo regional empregado na Resolução CAS nº 356/2007. Isso foi feito por meio de uma consulta respondida pelo superintendente adjunto de projetos, que unilateralmente se limitou a aceitar a interpretação proposta pela consulente, para considerar que "regional" tem o mesmo significado de "Amazônia Legal".***

*Ao homologar a interpretação defendida pela consulente, o superintendente adjunto de projetos, de modo unilateral e monocrático, acabou por alargar a extensão do benefício anteriormente concedido por um órgão colegiado.*

***A competência para a aprovação dos projetos é do Conselho de Administração da SUFRAMA, a teor do art. 4º de seu Regimento Interno (Portaria MDIC 123/2008) , e não do superintendente adjunto de projetos. A competência da Superintendência Adjunta de Projetos está especificada no art. 58 do Regimento Interno e compreende apenas e tão somente a análise de projetos (inciso I) e não a sua aprovação.***

*Além disso, as atribuições do Conselho de Administração da SUFRAMA são tão relevantes, que sua composição está estabelecida em lei complementar.*

*O art. 1º da Lei Complementar nº 68/1991, estabelecia a composição do Conselho de Administração nos seguintes termos:*

***Art. 1º O Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), autarquia federal instituída pelo DecretoLei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, passa a ter a seguinte composição:***

***I representantes dos Governos dos Estados do Amazonas, Acre, Roraima e Rondônia, bem como os Prefeitos das***

*respectivas capitais;*

*II um representante de cada um dos seguintes Ministérios:*

*a) da Economia, Fazenda e Planejamento;*

*b) da Agricultura e Reforma Agrária;*

*c) da InfraEstrutura;*

*III o Secretário do Desenvolvimento Regional da Presidência da República;*

*IV um representante da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República;*

*V o Superintendente da Suframa;*

*VI o Presidente do Banco da Amazônia S.A. (Basa);*

*VII um representante das classes produtoras;*

*VIII um representante das classes trabalhadoras (...)*

*A partir de 14/01/2010 a Lei Complementar nº 68/91 foi revogada pela Lei Complementar nº 134/2010, passando o Conselho de Administração da SUFRAMA a ter a seguinte composição:*

*2º O Conselho terá a seguinte composição*

*I 10 (dez) Ministros de Estado, definidos em regulamento pelo Poder Executivo;*

*II Governador e Prefeito da capital dos seguintes Estados:*

*a) Amazonas;*

*b) Acre;*

*c) Amapá;*

*d) Rondônia; e*

*e) Roraima;*

*III Superintendente da Suframa;*

*IV Presidente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social BNDES;*

*V Presidente do Banco da Amazônia BASA;*

*VI 1 (um) representante das classes produtoras; e*

*VII 1 (um) representante das classes trabalhadoras. (...)*

***Sendo assim, uma decisão proferida por um órgão colegiado com a relevância do Conselho de Administração da SUFRAMA, não pode ser alterada e nem ter seus termos estendidos por interpretação de quem quer que seja. Somente ao CAS, no âmbito de sua competência, caberia fixar em suas próprias resoluções o significado do vocábulo "regional" contido no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75.***

*Portanto, este voto reconhece que a Resolução CAS 356/2007 concedeu à PEPSICOLA a isenção estabelecida no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, com os condicionamentos nela previstos, e reconhece também que a resposta à consulta formulada não tem nenhum valor para fixar ou estabelecer o alcance do significado do termo regional utilizado na Resolução CAS nº 356/2007.*

*Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados (art. 91 da Lei nº 4.502/64 e arts. 427 e 428 do RIPI/2002).*

***Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento, no âmbito do processo administrativo de***

*determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "regional" contido no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 356/2007, não se pronunciou a respeito.*

*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 im procedente. 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 DecretoLei 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 DecretoLei 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 Legal 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 à Lei nº 5.173/66 e não ao DecretoLei 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 DecretoLei 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.”(grifei)*

Dessa forma, considero improcedentes as alegações do contribuinte, entendendo que não foram cumpridos os requisitos legais para a utilização do crédito de IPI, calculado como se devido fosse, uma vez que a produção da matéria prima ocorreu no Mato Grosso, que está fora da Amazônia Ocidental.

## **2.2. Crédito sobre os insumos isentos originários da ZFM – artigo 40 do**

### **ADCT**

A Zona Franca de Manaus, nos termos da Lei n. 3.173/1957, foi criada como um porto franco. Com o advento do Decreto-lei n. 288/1967, tornou-se “área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.”

Vê-se que se trata de regime jurídico com objetivo desenvolvimentista para o norte do país, muito anterior ao atual texto constitucional.

Entretanto, o Artigo 40 Ato das Disposições Constitucionais Transitória (“ADCT”)<sup>2</sup> da Constituição de 1988 recebeu claramente a legislação referente à Zona Franca de Manaus.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

<sup>3</sup> ~~Seu prazo de vigência foi prorrogado pelas Emendas Constitucionais n. 42/2003 e 83/2014, de modo que permanecem no ordenamento jurídico até 2073.~~

Não poderia ter sido outra a opção do constituinte, uma vez que a legislação referente à Zona Franca de Manaus dá efetividade à ideologia nacional desenvolvimentista trazida pelo texto de 1988, que elencou a *redução das desigualdades regionais* como *objetivo fundamental da República* (artigo 3º, inciso III)<sup>4</sup> e da *ordem econômica* (artigo 170, inciso VI),<sup>5</sup> tudo na linha iniciada pela Constituição de 1934 (artigo 177)<sup>6</sup> e seguida pela Constituição de 1946 (artigo 199).<sup>7</sup>

É neste contexto, de patente zelo constitucional sobre a matéria, que deve ser analisada toda a legislação brasileira atinente ao desenvolvimento da região amazônica, nela incluindo-se, por óbvio, as leis que implementarem as isenções de IPI para produtos ali fabricados, editadas justamente para cumprir os ditames constitucionais aludidos acima.

Afinal, é consabido que o IPI é tributo com nítido caráter extrafiscal (artigo 153, §1º da Constituição), vale dizer, espécie tributária utilizada pela União como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico.<sup>8</sup> Isto quer dizer que o tributo (IPI) é manejado para que seja alcançado determinado fim (desenvolvimento da região amazônica), pela indução do comportamento dos particulares (instalarem-se na região, que, pela sua posição geográfica, tem condições de desenvolvimento muito aquém do necessário).

A finalidade do tributo, em casos como este, é preponderantemente extrafiscal, e não fiscal (arrecadatória), fato que deve guiar a interpretação da respectiva lei.

Neste contexto é que a discussão sobre o direito ao crédito de IPI, decorrente de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, não se limita à não cumulatividade, como ocorre nos demais casos de isenção, alíquota zero e não incidência do IPI, nos quais é preciso que o tributo seja efetivamente exigido e pago na etapa antecedente da cadeia produtiva para que exista o direito ao crédito. Tal situação já é consolidada pelo STF, bem como sumulada pelo CARF (Súmula 18). Com efeito, a discussão não termina neste ponto, pois os incentivos criados pela Zona Franca de Manaus são benefícios fiscais regionais, que, para que sejam efetivos e alcancem a finalidade para a qual foram constitucionalmente criados, devem ser interpretados de forma diversa.

O histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações onde não há cobrança do imposto comprova tal necessidade de separação dos assuntos.

Efetivamente, a situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus vem sendo entendidos como um assunto “especial” no STF, em relação ao

<sup>4</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:(...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>5</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

<sup>6</sup> Art. 177 - A defesa contra os efeitos das secas nos Estados do Norte obedecerá a um plano sistemático e será permanente, ficando a cargo da União, que dependerá, com as obras e os serviços de assistência, quantia nunca inferior a quatro por cento da sua receita tributária sem aplicação especial. (Vide Lei nº 175, de 1936)

<sup>7</sup> Art. 199. Na execução do Plano de Valorização Econômica da Amazônia, a União aplicará, em caráter permanente, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária.

<sup>8</sup> SCHOUBERT, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33 e 148.

assunto “geral” crédito de IPI de operações com alíquota zero, isentas ou não tributadas (que não dão direito ao crédito, como firmando na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891). A diferenciação entre as duas situações se depreende com nitidez tanto dos esclarecimentos do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 566.819, como do RE n. 592.891, que trata especificamente do crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida mesmo depois da consolidação do entendimento do STF sobre o “assunto geral” do crédito de IPI. Este último processo encontra-se ainda pendente de julgamento.

Nessa toada é que a doutrina<sup>9</sup> vem clamando pela consolidação do entendimento em favor do contribuinte:

***“Deve-se reconhecer que no caso de um benefício direcionado ao desenvolvimento de determinada região, o não reconhecimento do crédito presumido de IPI tornaria o benefício fiscal completamente inútil, mormente quando a intenção de sua extensão às saídas para outros territórios é explícita na lei.***

*Em outras palavras: só faz sentido falar em isenção como benefício fiscal para os produtos industrializados originados da ZFM e destinados a outras regiões caso se autorize o creditamento do IPI pelos adquirentes de forma a compensar, via redução de carga tributária da cadeia produtiva, as desvantagens decorrentes dos custos de importação de mercadorias adquiridas de estabelecimentos distantes. Sem o crédito, não há benefício algum, esvaziando-se o conteúdo e sentido da norma jurídica exoneratória. (...)*

***É a outorga de crédito, portanto, o que confere sentido à norma, realizando seus objetivos, bem como os objetivos constitucionais que a amparam. Não se pode dar interpretação à norma que anule seus efeitos, sob pena da violação ao postulado hermenêutico de que não se presumem palavras inúteis na lei e à regra de que, na aplicação das leis, deve-se atentar para seus fins sociais e às exigências do bem estar comum.”*** (grifei)

Pois bem. Destacado meu entendimento pessoal, no sentido de que a única forma de fazer com que os mandamentos constitucionais e legais sobre o desenvolvimento da região amazônica sejam efetivos, e não fictícios, é dando direito ao crédito de IPI relativamente aos produtos de lá advindos, necessário se faz admitir que não é de competência deste Conselho resolver o caso em favor do contribuinte. Explico.

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: **i)** o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; **ii)** o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

<sup>9</sup> MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. Direito ao Crédito Presumido de IPI decorrente da entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário n. 242, p. 211-233. 2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL

Disso, conjuntamente com todo o arcabouço constitucional traçado nas linhas acima, constata-se que o entendimento segundo o qual, mesmo sem previsão expressa da lei sobre o direito ao crédito de IPI relativo ao artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, ele deve ser concedido, equivale ao julgamento de que a legislação trouxe uma *omissão inconstitucional*, justamente ao não prever o direito ao crédito.

De fato, não só atos comissivos, mas também os omissivos são passíveis de representar afronta ao texto da Constitucional,<sup>10</sup> resultando em vício de validade que deve ser corrigido pelo Poder Judiciário via controle de constitucionalidade da lei. Tal faculdade, contudo, não alcança o CARF, que está vedado a se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula CARF n. 2).<sup>11</sup>

Assim, é a sentença judicial, capaz de constituir direito do contribuinte ao efetuar a interpretação/integração da lei tributária, bem como declarar a inconstitucionalidade da omissão legislativa, que poderá suprir tal deficiência da legislação do IPI. É tal pedido que, no fundo, requer a Recorrente em sua defesa, pautada em questões constitucionais e pragmáticas.

Por tudo quanto exposto, não reconheço o direito à manutenção dos créditos de IPI pleiteado pela Recorrente.

### **3. GLOSA DE CRÉDITOS REGISTRADOS NA ENTRADA DE BEBIDAS PRONTAS PARA O CONSUMO, RECEBIDAS DE TERCEIROS E DE OUTROS ESTABELECIMENTOS DA RECORRENTE, SUJEITA À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA DE APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.**

A fiscalização constatou que a Recorrente está sujeita à tributação monofásica do IPI (artigo 4º da Lei n. 7.798/89 e artigo 58-A, 58-B, 58-J e 58-U da Lei n. 10.833/2003), razão pela qual estaria vedado o registro de créditos nas entradas dos produtos na filial autuada. Assim, foi feita a glosa dos montantes indevidamente apropriados.

Sobre este ponto, a Recorrente defende-se afirmando que o estabelecimento autuado obrigatoriamente debita os impostos creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros. Dessarte, não poderia haver cobrança do tributo, pois o mesmo foi recolhido antes do início do procedimento de fiscalização, havendo, quando muito, pagamento a destempo do IPI.

Com relação a este item defesa da Recorrente, este Conselho requereu diligência, para que fosse comprovada a alegação da defesa.

Em fls 7089 a Recorrente traz aos autos Laudo de Constatação elaborado pela KPMG Tax Advisors, cujo objeto é justamente averiguar se a Recorrente debita o imposto creditado na saída dos produtos autuados no momento de sua alienação a terceiros. Para tanto, foram analisados os livros registro de entradas, livros registro de saídas, livro de apuração do IPI e relatório de giro do estoque.

<sup>10</sup> Pode-se delinear o conceito de inconstitucionalidade como “relação de desconformidade entre um ato ou omissão, proveniente de pessoa pública ou privada, e a Constituição” (RAMOS, Elival da Silva. Controle de Constitucionalidade no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 47.

<sup>11</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O laudo de constatação traz retorno aos quesitos formulados pelo CARF, abaixo transcritos com as respectivas respostas:

1. *atuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda*

O próprio Termo de Constatação, com todos os documentos a ele atrelados<sup>12</sup> e juntados neste Processo cumpriram esta determinação, uma vez que demonstram, em minuciosa análise dos documentos contábeis, as alegações da Recorrente.

2. *Com base na prova produzida nesses termos, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos indevidamente lançados;*

### **Item B.1 – Reconstituição da escrita fiscal dos períodos de apuração**

**Comentários:** Com base nos comentários apresentados nos itens A.1.9, A.2.5, os quais demonstram que a Ambev **debitou o IPI em 84,31% do total das saídas analisadas relacionadas aos produtos atuados no momento de sua alienação a terceiros**, apresentamos abaixo sumário da reconstituição da escrita fiscal dos períodos de apuração, o qual pode ser verificado de forma analítica no Anexo 1.1.4 do presente Termo de Constatação:

| Sumário da reconstituição da escrita fiscal – Nova Rio ("Campo Grande") |                       |                       |                         |                 |                          |                      |                     |                     |
|---|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-----------------|--------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| Período de Apuração   | Total Crédito Glosado | Equívoco de Digitação | Produtos Não Monofásico | Devolução       | Total Crédito Verificado | % Tributado Nova Rio | Total Tributado     | Total Não Tributado |
|   | (1)                   | (2)                   | (3)                     | (4)             | (1)-(2)-(3)-(4) = (5)    | (6)                  | (5) * (6) = (7)     | (5) - (7)           |
| 2007  | 1.929.521,07          | -                     | 1.174,33                | 1.429,75        | 1.926.916,99             | 84,31%               | 1.624.583,72        | 302.333,28          |
| 2008  | 795.185,80            | 3.849,12              | 22.202,15               | 5.905,70        | 763.228,83               | 84,31%               | 643.478,21          | 119.750,60          |
| 2009  | 134.591,46            | -                     | 18.312,70               | 783,08          | 115.495,68               | 84,31%               | 97.374,40           | 18.121,27           |
| <b>Total Geral</b>  | <b>2.859.298,33</b>   | <b>3.849,12</b>       | <b>41.689,18</b>        | <b>8.118,53</b> | <b>2.805.641,50</b>      | <b>84,31%</b>        | <b>2.365.436,33</b> | <b>440.205,15</b>   |

3. *Repercute-se a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judicis*

<sup>12</sup> Livro de Apuração do IPI, Resumo Análise dos CFOPs, Relação dos Produtos Atuados, Análise de Giro de Estoque, Saída Produtos Atuados Nova Rio, Quadro Análise das Operações de Saída, Saídas em Transferência, Resumo das Saídas dos Produtos Atuados, Recibos Read, Produtos Atuados Recebidos em Transferência CDD São Cristóvão / CDD Jacarepaguá / CDD Vitória, Verificação de Notas Fiscais de Entrada CDD São Cristóvão / CDD Jacarepaguá / CDD Vitória, Resumo de Entrada dos Produtos Atuados CDD São Cristóvão / CDD Jacarepaguá / CDD Vitória, Saídas dos Produtos Atuados CDD São Cristóvão / CDD Jacarepaguá / CDD Vitória, Quadro Análise das Operações de Saídas CDD São Cristóvão / CDD Jacarepaguá / CDD Vitória, Resumo das Saídas dos Produtos Atuados CDD São Cristóvão / CDD Jacarepaguá / CDD Vitória, em 02/03/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/03/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL

• **Cenário 1:** Considerando apenas as saídas tributadas demonstradas no estabelecimento autuado, conclui-se que do total de crédito glosado no Auto de Infração:

- a) **R\$ 53.656,83**, trata-se de equívocos relacionados à própria autuação;
- b) **R\$ 2.365.436,35**, trata-se de saídas que tiveram o IPI debitado, ou seja, os produtos monofásicos creditados indevidamente na entrada do estabelecimento autuado foram oferecidos à tributação, na saída do próprio estabelecimento autuado, no momento de sua alienação a terceiros.
- c) **R\$ 440.205,15**, trata-se de saídas que não tiveram o IPI debitado, ou seja, os produtos monofásicos creditados indevidamente na entrada do estabelecimento autuado não foram oferecidos à tributação, na saída do próprio estabelecimento autuado, sendo R\$ 439.644,02, em razão de transferência para outros estabelecimentos, e R\$ 561,13, em razão da não tributação no momento de sua alienação.

Cumprе lembrar que no momento do lançamento tributário a Fiscalização assumiu a impossibilidade de segregar, por produto acabado recebido para comercialização, os que foram comercializados, com eventual destaque do imposto, ainda que irregular, dos que foram objeto de transferência com suspensão do IPI. (TVF, fls. 127). A seu turno, a DRJ considerou que o contribuinte, na impugnação, não apresentou “... um único documento fiscal que pudesse comprovar o que alega e querendo repassar para o fisco um ônus que é seu – o de provar o seu argumento de defesa.”

Conclui-se, assim, que realmente o que faltava para a solução da questão era a prova do pagamento alegado pela Recorrente, o que foi comprovado pelos documentos anexos aos autos conjuntamente com o Termos de Constatação. Por fim, ressaltar que em fls 602.599 encontra-se a manifestação da Fiscalização sobre o Termo de Constatação da KPMG, que não refuta as conclusões numéricas alcançadas naquele trabalho.

Desse modo, tendo em vista que **i)** 84,31% dos produtos monofásicos creditados indevidamente na entrada do estabelecimento autuado foram oferecidos à tributação, na saída do próprio estabelecimento autuado para os quais os referidos produtos deram saída por transferência, saldo este que monta R\$ 2.365.436,35 no momento de sua alienação a terceiros; e **ii)** 15,69% não foram oferecidos à tributação, o qual representa em moeda R\$ 440.205,15 do total do crédito glosado; somente se pode falar em falta de pagamento de IPI neste último montante, de R\$ 440.205,15, a gerar a cobrança do valor principal estampado no item 01 do auto de infração, conjuntamente com a cobrança de multa e juros relacionados.

Ressalto, por fim, que as conclusões do laudo da KPMG acerca dos pagamentos realizados pelos centros de distribuição da Recorrente não podem ser aqui acolhidas. Isto porque, no que tange a apuração e pagamento do IPI, vige o princípio da **autonomia dos estabelecimentos**, plasmado no artigo 313 do RIPI/2002. Dessarte, não há como

afastar o fato de que os tributos não foram pagos quando da saída dos produtos da filial fiscalizada, devendo portanto ser mantido o lançamento tributário sobre tais valores.

#### 4. CONCLUSÃO

Por conseguinte, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os 84,31% correspondentes às saídas tributadas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, conforme discriminado na fl. 06, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual, afastando-se o *bis in idem*. Os saldos da escrita fiscal deverão ser reconstituídos considerando-se como glosa 15,69% do valor glosado a cada período de apuração.

*(assinado digitalmente)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora