



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

**Processo n°** 18470.731952/2011-69  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3402-003.087 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de maio de 2016  
**Matéria** IPI  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS AMBEV

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição ou omissão. Não sendo detectada omissão do órgão julgador na análise de qualquer pedido, prova ou fundamento essencial sobre o qual deveria se pronunciar para a solução do caso, incabível qualquer retificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

*(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

O presente processo tem origem em 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 consequente 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 PepsiCola, 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. 62ª 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.

Nas 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.

Já em 24 de fevereiro de 2016, o processo foi julgado por este Colegiado, tendo sido a ementa lavrada nos seguintes termos:

**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.

Diante desta decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, afirmando existir omissão no julgamento, pelas seguintes razões:

*Como se colhe do trecho acima, o colegiado, com base em laudo elaborado pela empresa KMG (sic), considerou comprovado que o contribuinte debitou o IPI na saída de 84,31% dos produtos monofásicos objeto da autuação na parte de creditamento indevido.*

*Contudo, no laudo, não consta se o IPI foi debitado à mesma alíquota do creditamento indevido pelo regime monofásico. Esta informação é importante, pois, por ser um regime concentrado, a tributação monofásica possui uma alíquota maior. Assim, para existir uma exata correspondência entre o crédito indevido e o pagamento igualmente indevido, faz-se necessário aferir se, na saída do produto, o IPI foi debitado à alíquota do regime monofásico em que se verificou o creditamento indevido na entrada do mesmo produto.*

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz

De acordo com o despacho de admissibilidade proferido pelo Presidente do Colegiado, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os requisitos do artigo 65, §3º do Regimento Interno do CARF. Assim, passo ao mérito.

Para a delimitação da questão trazida à tona pelos embargos fazendários, destaco os seguintes trechos do acórdão embargado:

*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 atuada. Assim, foi feita a glosa dos montantes indevidamente apropriados.*

*Sobre este ponto, a Recorrente defende-se afirmando que o estabelecimento atuado 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 atuados 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.*

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

**I.** 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>1</sup> e juntados neste Processo cumpriram esta*

<sup>1</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



Pois bem. Nas palavras de Candido Rangel Dinamarco, “*omissão* é a falta de exame de algum fundamento da demanda ou da defesa, ou de alguma prova, ou de algum pedido etc”.<sup>2</sup> Trazendo o instituto para o âmbito do processo administrativo fiscal federal, o artigo 65 do Regimento interno do CARF dispõe que “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.**”

Disto já se constata que inexistente *in casu* a omissão alegada pela Embargante. Explico.

A lide foi devidamente solucionada, nos termos dispostos no trecho colacionado acima, vale dizer, a controvérsia girava em torno da efetividade do pagamento do IPI, e, uma vez comprovado que o contribuinte debitava os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, concluiu-se que não houve falta de pagamento apta a validar a cobrança do IPI pretendida pela fiscalização. Disto quero destacar que a questão de ser o percentual da alíquota do IPI debitado o mesmo daquele utilizado no regime monofásico nunca foi objeto de discussão nestes autos, que girou entorno da comprovação do pagamento do imposto federal.

É evidente, portanto, que não há omissão a ser suprida, afinal este Colegiado não deixou analisar nenhuma prova ou fundamento da fiscalização para solucionar o caso, ou seja, não houve silêncio indevido quanto a ponto sobre o qual a turma de julgamento deveria pronunciar-se.

Não fosse o bastante, nem mesmo a autoridade lançadora contestou os cálculos - o que incluiria eventualmente a indagação sobre a alíquota em questão - apresentados pela auditoria independente, em sua manifestação sobre a prova produzida pela Embargada (laudo técnico da auditoria independente KPMG, conjuntamente com uma enormidade de documentos, que somaram mais de 600 mil folhas), de fls 602.599 a 602.601.

Diante do exposto, voto pela rejeição dos Embargos de Declaração.

Thais de Laurentiis Galkowicz - Relatora

---

<sup>2</sup> Instituições do Direito Processual Civil, Malheiros Editores, 2005, vol. III, página 688.