



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

**Processo nº** 18470.731952/2011-69  
**Recurso nº** 18.470.731952201169Voluntário  
**Resolução nº** **3403-000.542 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Data** 27 de março de 2014  
**Assunto** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos termos do relatório e voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz.

### **Relatório**

O estabelecimento filial 02.808.708/0048-62 de COMPANHIA DE BEBIDAS 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:

- a) 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), Pepsi-Cola Industrial da Amazônia (concentrados Pepsi-Cola, Pepsi-Cola Light, Pepsi-Cola Twist, Pepsi-Cola 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 Pepsi-Cola 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 sujeitarem-se ao regime monofásico do IPI, jamais poderia haver o lançamento de ofício do tributo, pois o mesmo foi, ao final, recolhido pela autuada antes do início do procedimento de fiscalização, havendo, quando muito, pagamento a destempo do IPI, fato que não justifica a glosa dos créditos apropriados e a consequente exigência do mesmo tributo outrora já liquidado.

A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/JFA. O Acórdão nº 09-40.930, 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 arrazoado 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 PEPSI-COLA PT3 e KIT PEPSI-COLA 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 Pepsi-Cola 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 Pepsi-Cola 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 Pepsi-Cola, 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. 62-A 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.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 6979 a 7002 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-DRJ/JFA-3ª Turma nº 09-40.930, de 13 de julho de 2012.

Conforme relatado, controverte-se, entre outras matérias, o creditamento do IPI na entrada de produtos acabados, destinados a revenda.

A Fiscalização constatou que o estabelecimento autuado creditou-se do imposto destacado nas notas fiscais de entrada de bebidas (cervejas e refrigerantes) prontas para o consumo, sujeitas à tributação monofásica do IPI na etapa anterior, com fundamento no artigo 4º da Lei nº 7.798, de 1989 (até 31.12.2008) e nos artigos 58-A, 58-B, 58-J e 58-U da Lei nº 10.833, de 2003 (a partir de 01.01.2009).

Ainda no curso da ação fiscal, o contribuinte foi intimado a esclarecer o seu procedimento e explicou (resposta à Intimação nº 4, fls. 114 e 115) que, costumeiramente, debitava-se do imposto creditado na saída dos mesmos produtos em alienação a terceiros. Tal tergiversação repetiu-se na impugnação e, agora, no recurso voluntário.

O recorrente jamais o refutou, o creditamento nessas condições é irregular. Bebidas prontas, que não sofreram qualquer etapa de industrialização no estabelecimento recebedor, não se caracterizam como insumo. Na ausência de qualquer disposição legal que autorize sua apropriação, a Fiscalização procedeu corretamente ao glosar os créditos.

A objeção recursal, oposta já durante o procedimento, é no sentido de que essa apropriação indevida de crédito não provocou falta de recolhimento, na medida em que o imposto foi ulteriormente pago na saída das mercadorias. A decisão recorrida, procedentemente, rechaçou com veemência a possibilidade de anulação do creditamento indevido pela via do destaque, também indevido, do IPI nas saídas dos produtos entrados para posterior comercialização.

Ademais, ainda a propósito dessa alegação recursal, a Fiscalização obtemperou que, quando esses produtos são transferidos da filial Campo Grande (autuada) para outros estabelecimentos da mesma firma, saem com suspensão do IPI, ilustrando sua afirmação com o demonstrativo "Transferência para Outros Estabelecimentos", anexo 3, fls. 210 a 6.529. Constata-se que essas transferências com suspensão são até mesmo em volume superior ao dos produtos recebidos em transferência! Confira-se:

| ANO  | TOTAL PRODUTOS RECEBIDOS DE OUTRAS FILIAIS P/ TRANSFERÊNCIAS | TOTAL PRODUTOS ENVIADOS PARA OUTRAS FILIAIS P/ TRANSFERÊNCIAS |
|------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| 2007 | R\$ 57.028.021,85                                            | R\$ 329.438.910,13                                            |
| 2008 | R\$ 51.875.602,38                                            | R\$ 305.819.685,85                                            |
| 2009 | R\$ 52.601.081,71                                            | R\$ 373.116.070,87                                            |

O volume das saídas com suspensão, aproximadamente seis vezes maior do que o de entradas creditadas, escancara a falta de recolhimento do imposto, no período de apuração em que ocorreu a saída, provocada pelo creditamento indevido e lança por terra o argumento de que houve mera postergação do cumprimento da obrigação principal. Esse volume de saídas com suspensão atesta também que as saídas para outras filiais envolveram não somente os produtos recebidos em transferência de outros estabelecimentos da mesma firma, mas também mercadorias adquiridas de terceiros e produção própria do estabelecimento.

Diante dessas constatações, o acolhimento da alegação de que, em havendo saídas tributadas desses produtos, o presente lançamento configuraria *bis in idem*, , depende de prova cabal, a ser produzida no momento processual adequado segundo o sistema de distribuição do *onus probandi* adotado no processo administrativo federal<sup>1</sup>.

O Fisco (TVF, fls. 127) atestou a impossibilitado 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. Justificou assim a manutenção, na reconstituição da escrita fiscal (Demonstrativo, fls. 6.787 a 6.795), dos débitos decorrentes do eventual destaque de imposto nas notas fiscais de saída, a que se refere a objeção recursal. A 3ª Turma da DRJ/JFA, por sua vez, considerou que o impugnante não se desincumbiu do ônus processual de comprovar o alegado, pois não teria aportado aos autos "... *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.*" (fls. 6.972).

Rechaço, neste ponto, a insinuação recursal de que a 3ª Turma da DRJ/JFA não analisou os documentos que instruem a impugnação. Não só os analisou como também julgou-os insuficientes para o fim a que se propunham. Não se cogita tampouco de transferir ao julgador *a quo* a incumbência de realização de diligências para a complementação de

<sup>1</sup> Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

documentos que não lograram comprovar as alegações da impugnação. É cediço, as diligências não se prestam a suprir deficiência probatória das partes, como tem reiteradamente decidido esta Turma:

*“DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.” (Acórdãos n. 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)*

*“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 23.abr.2013)*

É de se reconhecer, no entanto, que este CARF, nos processos de determinação e exigência de crédito tributário, nos casos em que há ao menos um início de prova de exigência de tributo indevido ou de não ocorrência de situação tributável, tem aprofundado a análise de argumentos de defesa sem que constem dos autos a categórica comprovação de sua procedência, invocando-se o princípio da verdade material. A propósito, James Marins<sup>2</sup> coteja o dever de colaboração do sujeito passivo com o dever de investigação da Administração Tributária:

*“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”*

Compulsando o conjunto de documentos que instruem a peça de impugnação, referidos como Doc. 5 (Relatório de Aquisições de Produtos para Revenda com Evidência de Saídas Tributadas pelo IPI – Anos 2007, 2008 e 2009 , e Resumo das Saídas do IPI por Código Fiscal de Operação - CFOP, Amostragem de Notas Fiscais de Revenda de Produtos, Anos 2007, 2008 e 2009, fls. 6934 a 6954), verifico que se trata, efetivamente, de planilhas da lavra do próprio contribuinte, inábeis para a comprovação do alegado, haja vista não se fazerem acompanhar das notas fiscais de saída em que houve o incorreto destaque de imposto, nem da escrituração fiscal necessária e indispensável para a segregação das saídas de produção própria das mercadorias adquiridas para revenda (e.g. livro modelo 3), não obstante já constar dos autos uma cópia do livro RAIPI, anexada pela própria Fiscalização, fls. 6.645 a 6.786.

Não consta dos autos cópia da intimação nº 4. Tampouco logrei encontrar nos autos prova de que o Fisco tenha ao menos tentado identificar os débitos indevidamente

<sup>2</sup> MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.154.

lançados no livro RAUPI, na esteira do que declarou o contribuinte em resposta à intimação nº 4. Parece-me que a questão merece aprofundamento, para que se descarte definitivamente a possibilidade de se estar a exigir crédito tributário indevido. Nesse sentido, proponho que se converta o presente julgamento em diligência à autoridade lançadora, para que lá se tomem as seguintes providências:

- a) intime-se 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;
- b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos indevidamente lançados;
- c) repercuta-se a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora *sub judice*, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes;
- d) dê-se ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar para manifestação, e;
- e) devolva-se o processo para esta 3ª TO/3ª C/3ª S/CARF, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Sala de sessões, em 27 de março de 2014



Alexandre Kern



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por ALEXANDRE KERN em 27/03/2014 11:03:00.

Documento autenticado digitalmente por ALEXANDRE KERN em 27/03/2014.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 29/03/2014 e ALEXANDRE KERN em 27/03/2014.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 27/01/2021.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

- 1) Acesse o endereço:  
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

**EP27.0121.15251.OSSR**

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**  
**0348A8C1643D1A46F90CF951F18ADEDCB02FC753**