



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

Processo nº 18471.000330/2005-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-001.681 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2012
Matéria IPI - Recolhimento Inferior ao Devido
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 21/03/2000 a 30/06/2000

INSUMOS ISENTOS. CREDITAMENTO. EXCEÇÕES.

A não-cumulatividade do IPI, salvo nas hipóteses expressamente previstas na legislação, é implementada por meio da compensação do débito decorrente da saída do estabelecimento com o crédito decorrentes do imposto pago quando da aquisição de insumos.

Cumprido ao Contribuinte, portanto, demonstrar que faz jus ao tratamento diferenciado previsto em lei específica.

ESTORNO EM DUPLICIDADE. COMPROVAÇÃO

A alegação de erro material, configurado pela realização de estorno de crédito em duplicidade, deve estar respaldada em elementos de prova.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Presentes os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira, Nanci Gama, Luis Marcelo Guerra de Castro e Adriana Oliveira e Ribeiro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 61 a 67, que exige da contribuinte o recolhimento de imposto no valor de R\$ 129.497,01, mais multa de ofício e juros de mora correspondentes, além da multa regulamentar básica no valor de R\$ 21,90.

As infrações, descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 58 a 60 podem ser assim resumidas:

a) glosa de crédito oriundo da NF nº 27.077 (fl. 22), em razão de não se tratar de aquisição de insumo da Amazônia Ocidental, não fazendo jus ao incentivo estabelecido pelo artigo 158 do RIPI/98;

b) glosa do valor de R\$ 61.318,07, escriturado como "outros créditos" e historiado como retorno de valor estornado em duplicidade em período anterior, sendo que a contribuinte não logrou comprovar o lançamento a débito em duplicidade;

c) foi apresentado o RAIPI, referente ao ano de 2000, sem o devido registro na Junta Comercial e sem o visto da repartição do Fisco Estadual (fl. 58), irregularidades que ensejaram a aplicação da multa regulamentar estabelecida pelo art. 478 do RIPI/98.

A autuada apresentou a Impugnação de fls. 72 a 77 discordando do lançamento.

Não apresenta razões questionando a exigência da multa regulamentar básica. Quanto às demais infrações, alega, em síntese:

a) em relação ao crédito originado da NF nº 27.077, relativo a aquisição de insumo efetuada perante a empresa Pepsi - Cola Engarrafadora, situada em Sapucaia do Sul/RS, defende a legitimidade do creditamento efetuado em razão da emitente da aludida nota fiscal ter procedido ao estorno do valor correspondente ao crédito efetuado quando da aquisição, perante empresa situada na Amazônia, desse insumo isento;

b) em relação ao crédito efetuado para correção de valor estornado em duplicidade, aduz que se trata de erro material, sendo que "o simples fato do crédito ter sido estornado em duplicidade é suficiente para gerar direito creditório do valor singular";

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão *a quo* pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 21/03/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO INCENTIVADO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito incentivado previsto no art. 158 do RPI/98 atinge, tão-somente, as aquisições de produtos industrializados na Amazônia Ocidental elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, ou seja, cuja isenção tenha por amparo o art. 6º do Decreto-lei 1.435/75, matriz legal do art. 73, inciso III, do RPI/98.

21/06/2000 a 30/06/2000

**CORREÇÃO DE ESTORNO EM DUPLICIDADE.
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

O registro a Crédito de valor justificado pelo contribuinte como correção de estorno em duplicidade deve estar lastreado em documentação idônea que comprove a duplicidade do estorno, efetuada em período anterior ao do registro da correção.

Lançamento Procedente

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente:

- a) reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa;
- b) defender o direito ao creditamento quando da aquisição de insumos isentos, citando julgados do Supremo Tribunal Federal e dos extintos Conselhos de Contribuintes; e
- c) no intuito de demonstrar a duplicidade do estorno relativo ao terceiro decêndio do mês de maio de 2000, junta cópia do Livro de Apuração do IPI, pleiteando que, caso haja dúvidas acerca de tal duplicidade, seja o julgamento convertido em diligência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção.

A exigência fiscal litigiosa, como já adiantado, está escorada na glosa de dois créditos específicos: um decorrente de aquisição de insumos isentos e outro alegadamente decorrente de duplicidade do estorno de crédito.

Enfrento separadamente cada um desses pontos.

Apuração de Créditos sobre a Aquisição de Insumos Isentos:

Em que pesem as abalizadas opiniões doutrinárias e manifestação anterior do Pretório Excelso sobre o tema, não vejo como apurar créditos na aquisição de insumos isentos.

A meu ver, pelos mesmos motivos que orientaram a alteração da jurisprudência daquela Corte Constitucional, a não-cumulatividade disciplinada pela Constituição Federal de 1988 não admite que sejam computados créditos em operações envolvendo a aquisição de produtos isentos.

Nesse aspecto, tomo emprestadas as conclusões da Ministra Carmem Lúcia no voto-vista exarado nos autos do RE 566.819, por meio do qual a jurisprudência do STF, até então representada pelo RE 212.484, sofreu significativa modificação. Confira-se :

22. Não adentro os pormenores da diferenciação doutrinária e legal atinente aos institutos tributários da isenção, não tributação e da aplicação de alíquota-zero.

Sob a perspectiva constitucional, para afastar "o pleito do adquirente de insumo desonerado é suficiente a constatação de que em nenhuma dessas hipóteses (isenção, não-tributação ou alíquota zero) apresenta elemento essencial e condicionante à compensação, a saber, recolhimento de imposto na operação anterior.

23. É certo que a incidência do imposto sobre o valor total da operação de que decorrer a saída do produto (Lei n. 4.502/64, art.14, inc. II, e Decreto n. 4.544/02 - RIPI, art. 131, inc. II) suscita o alegado diferimento do imposto em relação à operação desonerada.

Contudo, tenho que o princípio constitucional da não-cumulatividade limita-se a compensar a pessoa que recolhe imposto (débito) sobre uma operação já tributada (crédito), não envolvendo, portanto, a pretendida anulação dos efeitos de eventual diferimento decorrente de uma operação desonerada.

Assim, o sistema de créditos decorrente da não-cumulatividade não procura restringir o pagamento do tributo à atividade industrial que o produtor realiza (valor agregado), mas evitar que este recolha imposto sobre operação já tributada.

Com efeito, a Constituição de 1988 assim definiu os contornos da não-cumulatividade do IPI:

"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

(..),

IV - produtos industrializados:

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o **montante cobrado** nas anteriores;"*
(original não destacado)

Já no plano da Lei Complementar, no caso, do CTN, extrai-se o seguinte comando:

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o **pago relativamente aos produtos nele entrados**. (original não destacado)*

Finalmente, coube à Lei nº 4.502, de 1964, com status de lei ordinária, disciplinar:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

Ora, se a regra é o creditamento a partir do montante pago, a exceção seria a possibilidade de se apurar créditos a partir de operações desoneradas.

Ademais, se não representa um meio de evitar a incidência “em cascata” do elo anterior, a apuração de crédito em operação isenta representa, com efeito, um favor fiscal e, como tal, exige a expedição de lei específica, mormente após a reforma levada a efeito por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que acrescentou o § 6º ao art. 150 daquela Carta¹.

No caso do presente litígio, verifica-se que o sujeito passivo pretende apurar créditos quando da aquisição de produtos que foram alvo da isenção consignada no art. 59, II, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI/98), assim redigido:

Art. 59. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º):

(...)

II - os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo

¹ § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g

quanto a estes (posições 3303 a 3307 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico;

Ocorre que, ao tratar do direito a apuração de crédito nas operações acima mencionadas, fixou o mesmo RIPI/98 em seu art. 158:

Art. 158. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 73, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

Como é possível perceber, inobstante o legislador tenha isentado do imposto um rol significativo de operações, quando elencou que confeririam direito a crédito, restringiu-as sobremaneira, limitando tal direito às operações que se beneficiarem da isenção capitulada no art. 73, III, do mesmo regulamento.

Diz o dispositivo:

Art. 73. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos 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 2203 a 2206 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

Ora, embora a recorrente tenha alegado, não consta dos autos qualquer elemento que demonstre que o concentrado de Pepsi - Cola tenha sido elaborado a partir de materiais-primas agrícolas ou extrativas de produção daquela região.

Relevante para tal convicção, ademais, é o fato de que as notas fiscais relativas à comercialização de concentrado de Pepsi - Cola, colacionadas pelo próprio sujeito passivo, como já destacado, pelo órgão *a quo*, fundamentam a isenção no art. 59, II do mesmo RIPI/98, não trazendo qualquer alusão ao art. 73, III².

Se não há elementos que demonstrem o alegado direito a tratamento diferenciado, não vejo como reconhecê-lo.

Estorno em duplicidade

Também não vejo como extrair da cópia do livro de apuração do IPI relativo ao terceiro decêndio do mês de maio de 2000 a comprovação de que teria sido promovido

estorno de crédito em duplicidade. Aliás, a Recorrente também não explicita de que forma esse livro fiscal demonstraria a plausibilidade da sua alegação.

Com efeito, compulsando tal livro, verifica-se, no trecho à fl. 235, a realização de estorno de crédito no valor de R\$ 147.643,99, com a sucinta descrição “Devolução de produto/inventário”.

Ora, tal informação desacompanhada das notas fiscais que explicitem de que forma se processaram as operações, com a devida licença, não prova a duplicidade de estorno, até porque o valor escriturado representa sequer um múltiplo do crédito glosado (R\$ 61.318,07).

Outrossim, também não vejo como acatar o pedido de diligência, pois desde o procedimento fiscal o sujeito passivo foi informado da necessidade de apresentar as notas fiscais relativas as operações que, segundo alega, teriam sido registradas em duplicidade.

De se destacar, quanto a esse ponto, que a Recorrente sequer esclareceu o porquê da não apresentação desses documentos.

Ora, sabidamente, o procedimento de diligência, *ex vi* dos incisos III e IV, combinados, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972³, não se presta a suprir o dever de instruir o processo com os meios de prova que dêem suporte ao alegado, visa exclusivamente à complementação da instrução processual.

Assim, imagino, não se logrou êxito em demonstrar a imprescindibilidade da providência, condição expressamente prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que estabelece:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

Peço licença para transcrever a interpretação de James Marins⁴ acerca do conteúdo do dispositivo acima transcrito:

“... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.

³ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

⁴ *Direito Processual Tributário*. São Paulo, 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.

Processo nº 18471.000330/2005-37
Acórdão n.º **3102-001.681**

S3-C1T2
Fl. 245

*O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios **de imprescindibilidade e praticabilidade.**” (os grifos não constam do original)*

Nessa linha, rejeito o pedido de diligência e mantenho a glosa.

Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de novembro de 2012

Luis Marcelo Guerra de Castro