



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

**Processo n°** 10283.006831/2008-85  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-003.167 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2017  
**Matéria** IPI  
**Recorrentes** ELECTROLUX D A AMAZÔNIA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

**ISENÇÃO DO IPI. COMPROVAÇÃO PARCIAL DO PPB**

Quando o contribuinte logra êxito em comprovar parcialmente o cumprimento dos requisitos legais para a fruição da isenção do IPI, há de se manter os créditos tributários lançados de ofício exclusivamente em relação à parcela não validada pela fiscalização.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

Em sendo parte integrante da obrigação tributária, é lícita a incidência de juros sobre a multa de ofício não recolhida no prazo.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à preliminar de decadência. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Valcir e Luiz Augusto que davam provimento total ao recurso voluntário.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Semiramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira,

Processo nº 10283.006831/2008-85  
Acórdão n.º **3301-003.167**

**S3-C3T1**  
Fl. 11

---

Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Jose Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Trata o presente processo de auto de infração de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A Fiscalização apurou a seguinte infração:

a) Descumprimento das condições e requisitos para a fruição da isenção do IPI.

2. Inconformado com a autuação da qual tomou ciência em 18.12.2008 (fl. 04), o contribuinte apresentou impugnação em 19.01.2009 (fls. 399/419) alegando:

a) Que teria ocorrido a decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

b) Que a contagem do prazo decadencial deveria ser efetuada de acordo com o art. 150, §4º, do CTN, independentemente da existência de pagamento; c) Que, de modo a atender ao PPB, a montagem e soldagem dos componentes nas placas de circuito impresso eram realizadas por empresas terceirizadas;

d) Que os "circuitos impressos sem componentes" e seus respectivos "componentes eletrônicos ativos e passivos", uma vez recebidos e separados em seu estabelecimento, seriam encaminhados em operações de "remessa para industrialização" (sob o CFOP 5.901) para fornecedores terceirizados, que promoveriam a montagem da placa de circuito impresso;

e) Que, uma vez concluída a montagem da placa de circuito impresso, o fornecedor promoveria o retorno das mercadorias anteriormente remetidas (sob o CFOP 5.902) e o respectivo faturamento da industrialização efetuada (montagem da placa, sob o CFOP 5.124);

f) Que as placas de circuito impresso seriam utilizadas como itens intermediários para a fabricação dos Fornos de Microondas;

g) Que a premissa utilizada pela Fiscalização de que para cada forno de microondas é utilizada uma placa de circuito impresso não seria verdadeira, pois cada microondas consumiria duas placas de circuito impresso;

h) Que o resultado da conciliação da movimentação de estoques de produtos e insumos teria apontado substanciais divergências entre os números considerados pela Fiscalização e os números que constariam da escrita fiscal e contábil da empresa;

i) Que a Fiscalização, a partir de um exercício absolutamente subjetivo, teria concluído pelo descumprimento do PPB;

j) Que, de acordo com os documentos apresentados, não teria havido quebra do PPP;

k) Que, ao promover ao lançamento com base em uma análise equivocada de planilhas e demonstrativos, a Fiscalização teria violado os princípios que regem a atividade tributária estatal.

Por fim, requereu:

- a) Que o lançamento fosse julgado improcedente;
- b) Que a intimação fosse dirigida à pessoa de seu representante;
- c) Que fosse autorizada a apresentação de documentos suplementares durante o curso do processo;
- d) Que fosse autorizada a realização de sustentação oral.

É o relatório."

Em sessão do dia 28/4/2009, a DRJ em Belém (PA) julgou a impugnação parcialmente procedente. Os créditos tributários referem-se ao ano de 2003 e o contribuinte tomou ciência da autuação em 18/12/2008. A Turma considerou que decaía o direito da Fazenda Pública de consituir créditos tributários relacionados aos meses em que o imposto foi lançado, isto é, em relação aos períodos de apuração em houve pagamento do IPI.

O Acórdão nº 01-13.741 foi assim ementado:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003*

**INTIMAÇÃO PESSOAL DO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.**

*As regras referentes a intimações no curso do processo administrativo fiscal encontram-se previstas expressamente no art. 23 do Decreto nº 70.235/72. Neste dispositivo normativo não há previsão de intimação pessoal do advogado.*

**PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. DEFESA ORAL. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não há previsão legal para defesa oral na primeira instância administrativa.*

**DOCUMENTOS. JUNTADA ULTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.**

*O art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, prevê expressamente que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.*

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.**

*Somente há lançamento por homologação quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo antes da atuação do Fisco.*

**DECADÊNCIA.**

*Na contagem do prazo decadencial, somente se aplica a regra prevista no art. 150, §4º, do CTN, quando houver pagamento. Caso contrário, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.*

**Lançamento Procedente em Parte"**

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em que repetiu os argumentos aduzidos na impugnação e adicionou o seguinte:

- Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício; e
- Documentos: declaração da empresa Sanyo, atestando que realizou industrialização por encomenda de pacas de circuito impresso; notas fiscais de remessa e retorno de industrialização por encomenda e de faturamento da industrialização; e "Demonstrativo de Consumo das Placas de Circuito Impresso nos Fornos de Micro-Ondas."

Dada a desoneração parcial, houve recurso de ofício.

O processo veio para o CARF. A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção decidiu converter o processo em diligência. Reproduzo o voto condutor:

"Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Redator Designado.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Desde o início da controvérsia, o contribuinte procura demonstrar, por meio de provas concretas, que do procedimento adotado não teria ocorrido dano ao erário, uma vez que as mercadorias que efetivamente foram remetidas para industrialização sem a cobertura de adequada documentação fiscal, o foram pois eram uma peça única, que, bipartida no prestador de serviços, retornava adequadamente acobertada pela documentação fiscal pertinente.

Diante desse fato, é de argüir-se o porque não teria o auditor fiscal feito auditoria de produção naquele contribuinte, para demonstrar efetivamente a ocorrência de prejuízo ao fisco, não necessariamente decorrente apenas daqueles fatos, mas até de outros porventura encobertos sob o manto dessa única e originária controvérsia.

Pelo contrário, optou por ater-se à incorreção formal do contribuinte, ao invés de buscar a verdade material.

Entendo pois que deveria ter sido observada a Lei nº 9.430/96, como o é em inúmeras circunstâncias analisadas por essa Turma.

Invoco então julgado da antiga 1ª Câmara do Segundo Conselho, para ilustrar o que poderia ter acontecido, Acórdão 20179.746:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI*

*Data do fato gerador: 31/01/1991, 31/12/1999*

*Ementa: AUDITORIA DE PRODIS ERRO NA APURAÇÃO PROVOCADO POR ERRO DE INFORMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. REFAZIMENTO DOS CÁLCULOS. CANCELAMENTO DE PARTE DA AUTUAÇÃO.*

*Demonstrado nos autos que parte do crédito tributário apurado decorreu de erro na apuração nas vendas supostamente omitidas que, por sua vez, teve origem em erro em informação prestada pelo contribuinte, cancela-se a parcela indevida da autuação.*

*Recurso de ofício negado."*

Na ocasião, o Conselheiro relator considerou como fundamento o Acórdão de primeira instância, e arrematou:

*"Quanto ao mérito, considerando que a diligência realizada comprovou a tese da impugnante, qual seja, a de que houve realmente a informação incorreta do total de compras de matéria-prima nos códigos envolvidos, o que foi acertado nos demonstrativos e planilhas refeitos, o que efetivamente alterou as bases de cálculo do IPI e, I também, quanto à falha de transcrição dos dados das relatórios fiscais para o Auto de Infração, resta analisar, principalmente, se procedente alegação de que 'a auditoria de produção não tem como apurar a verdade material na comparação do consumo das matérias-primas usadas na produção contra o consumo de matérias-primas constantes dos respectivos registros contábeis, uma vez que não existe exatidão na relação matéria-prima versus produto', e que 'algumas matérias-primas originalmente destinadas à fabricação de um determinado tipo de parafuso, de acordo com o respectivo cadastro, foram utilizadas na fabricação de outro item e também, um produto pode ser fabricado usufruindo uma matéria-prima opcional, não registrada no respectivo cadastro, dependendo das circunstâncias do processo produtivo."*

*"Considerando, de fato, que a Fiscalização produziu uma apuração detalhada, em função da diligência, donde concluiu efetivamente ter havido erro na apuração original, decorrente de informação incorreta prestada pela interessada, não restou alternativa ao Acórdão de primeira instância além de cancelar a parcela decorrente de erro."*

Assim sendo, entendo que deveria ter sido procedida a auditoria de produção por parte da fiscalização para que pudéssemos ter certeza ou não de dano ao erário, o que não fora feito. Tampouco não necessariamente seria um procedimento obrigatório, mas sem dúvida espantaria qualquer dúvida quanto à adequação dos procedimentos adotados pelo contribuinte, e alcançaria a verdade material.

Não tendo isso ocorrido, proponho aos nobres pares a conversão desse recurso em diligência, para que possamos buscar a verdade material no caso concreto, onde não me pareceu ter ocorrido prejuízo ao erário, mas uma inobservância de formalidade fiscal, cuja desconsideração dessa escrita, ai sim, resultou em lançamento de ofício.

Para tanto, apresentarei o que entendo serem os motivos para essa diligência, seguidos daquilo que considero que poderia ser demonstrado pelo contribuinte para que esse colegiado possa ao final postar-se diante de duas premissas: a uma, a de que houvera ou não prejuízo ao erário. Caso positivo, mais confortável o voto no sentido de negar provimento à pretensão do contribuinte. Ou, a duas, a de que não se estaria na hipótese de prejuízo ao erário, daí sim, esse colegiado poderá optar entre a verdade material versus a verdade formal da escrita do contribuinte.

**I Da Controvérsia acerca da aprovação do PPB da recorrente X entendimento da RFB sobre o processo produtivo**

Um dos aspectos que restou controverso na discussão da lide diz respeito ao processo produtivo básico (PPB) do microondas, que, nos termos da Portaria Interministerial MDIC/MCT nº 68/1994, consiste em 5 etapas, a saber: “I Montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito impresso; II Montagem do painel de controle; III Estampagem, soldagem e pintura da cavidade do forno; IV Montagem na cavidade do forno dos módulos: conjunto motor/ventilador, conjunto circulador de ar, válvula magnetron, instalação da fiação, painel de controle, capacitor, transformador, porta e sistema de giro do prato; V Ensaio de vedação e funcionamento”; e que a etapa supostamente descumprida restringe-se à etapa I realizada por terceiro (Montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito impresso);

Verificamos, ainda que os Laudos de Produção (LP) emitidos pela SUFRAMA e apensos ao processo às fls. 79, 80 e 81 constituem-se, nos termos do artigo 23 da Resolução SUFRAMA nº 202/2006, “no documento comprobatório do atendimento das etapas estabelecidas no PPB de cada produto e do cumprimento de outros parâmetros dimensionados no projeto técnico econômico aprovado”;

Possível observar que a mesma Resolução SUFRAMA nº. 202/2006, em seu artigo 58, estabelece que “a SUFRAMA enviará comunicado à Secretaria da Receita Federal (SRF) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução.”;

Finalmente, em matéria de cumprimento de PPB, o CARF/CSRF já se manifestou a favor da conversão do julgamento em diligência, notadamente em situações envolvendo aspectos fáticos, conforme acórdãos CSRF/0303.300 (processo nº 10283.007112/9371), CSRF/0305.109 e 30129.220 (CARF); ou seja, no sentido de que o entendimento do CARF/CSRF nas decisões mencionadas acima, segundo o qual não poderá haver divergência sob o ponto de vista fático entre SUFRAMA e Receita Federal;

## **II Do cumprimento dos requisitos do PPB para o Forno Microondas – Modelo 10271DBB106**

Quanto à comprovação do cumprimento dos requisitos do PPB para o Forno Microondas – Modelo 10271DBB106 (Código 70289373 – Item Intermediário) Um dos objetos do Auto de Infração foi a não comprovação da origem do consumo do subconjunto, item intermediário, modelo 70289373 suficiente para produzir o forno modelo 10271DBB106, conforme mencionado pela fiscalização à fls. 09, item 12.4 do processo:

*“(…) Já com relação às 90.587 unidades produzidas de Forno Microondas, modelo 10271DBB106, informadas pela própria empresa (...), não há identificação da origem do consumo das Placas de Circuito Impresso, código 702389373, utilizadas para produção desse modelo.(…)”*

Assim, verifica-se, basicamente, a falta de correlação entre as quantidades produzidas do item intermediário 702389373 e a produção dos fornos microondas modelo 10271DBB106 fabricados pela Recorrente.

Assim, temos algumas observações. A primeira de que a conclusão do Sr. Auditor Fiscal foi baseada em uma interpretação equivocada da “Relação Insumo Produtos” fornecida pela Recorrente à fiscalização, apensa ao processo às fls. 95 e 96, diante da qual o Sr. Auditor Fiscal considerou que tal relação não representava a

lista de combinações possíveis de componentes para a produção dos fornos, não se tratando da relação exata de todos os componentes que necessariamente deveriam ser utilizados para produção dos fornos e que os arquivos magnéticos elaborados no layout determinado pela IN nº 86 e apresentados ao Sr. Auditor Fiscal, permitiriam, de acordo com o alegado pelo contribuinte, por meio da relação Consumo X Produção (arquivo magnético 4.5.1 Controle de Estoque), comprovar que o subconjunto modelo 70289373 foi utilizado, no ano de 2003 para produção de dois outros fornos microondas que não o forno modelo 10271DBB106;

A segunda que a planilha fornecida pela Recorrente durante os procedimentos de fiscalização, apensa ao processo às fls. 120, a qual demonstra esquematicamente e quantitativamente a incoerência durante o ano de 2003 da utilização do subconjunto modelo 70289373 para produção do forno modelo 10271DBB106, mas sim para a produção de outros dois modelos de fornos;

Que é possível constatar pela existência de documento fiscal que permitiria comprovar a industrialização (CFOP 1124) do subconjunto modelo 70289373 (ex: fls. 1401 a 1404 do processo) em quantidade suficiente para produzir os outros dois modelos de fornos 10271DBC106 e 10271DBD106, e que esta comprovação pode ser verificada no arquivo magnético da IN nº 86 denominado 4.3.4 Itens de Mercadoria/Serviços (Entradas), devidamente fornecido à fiscalização;

**III Do cumprimento dos requisitos do PPB para os Fornos Microondas – Modelos 10271DBB206 e 10271DBB106 (Código 64800174 Insumos) e 10321DBB106 e 10321DBB206 (Código 64800175 Insumos)**

Outro ponto objeto de questionamento pela fiscalização, e que fora objeto de controvérsia, refere-se a remessa dos insumos placas de circuito impresso (PCI) modelos 64800174 e 64800175 para industrialização por terceiros.

Alega o Auditor Fiscal (fls. 10) nos itens 12.8 e 12.9 o que segue:

*“(…) Em relação à não identificação das remessas para industrialização das Placas de Circuito Impresso importadas, descritas na planilha (...), sobre as quais intimou o contribuinte a manifestar, não houve qualquer menção a elas na resposta às fls. (...).*

*Sendo assim, no que diz respeito às placas de Circuito Impresso, tanto em relação aos códigos 64800174, 64800175, itens importados, (...), cujos empregos se verificam nos modelos 10271DBB106, 10271DBB206, 10321DBB106 e 10321DBB206 (...) o contribuinte não logrou êxito em demonstrar ou provar que houve a terceirização para o cumprimento do artigo 1º, inciso I da Portaria Interministerial 68/94”. (grifos não destacados do original)*

Do retrotranscrito, poder-se-ia concluir que o descumprimento do PPB para tais produtos estaria restrito à ausência de comprovação documental da remessa à industrialização para terceiros dos insumos “placas de circuito impresso” (PCI) modelos 64800174 e 64800175”.

A fiscalização fundamenta-se no fato de que os insumos PCIs modelos 64800174 e 64800175 não constaram nas notas fiscais de remessa (CFOP 5901) para a SANYO, empresa terceirizada que assumia o papel de industrializar os

subconjuntos (produto intermediário) por meio da montagem dos insumos (placas e componentes) enviados pela Recorrente;

Afirma ainda a fiscalização que a empresa terceirizada firmou declaração no sentido de fora esta a responsável pela montagem dos subconjuntos no anocalendarário de 2003 (fls. 1215), bem como que efetuara a industrialização de todos os insumos adquiridos pela Recorrente;

Nesse sentido, entendo que devemos considerar, para prosseguirmos na busca pela verdade material, que mais importante seria analisar-se o cumprimento do PPB como um todo para a produção anual dos produtos elencados e não apenas analisarmos estritamente o cumprimento de uma obrigação formal – qual seja – o preenchimento da Nota Fiscal, na medida em que a recorrente afirma que a etapa do PPB de remessa dos insumos PCIs para industrialização foi rigorosamente obedecida.

Ainda, não vejo na legislação que rege o PPB a exigência formal expressa que nos leve ao entendimento de que o cumprimento do PPB deve ser avaliado isoladamente pela ótica formal da escrita fiscal. Verifico que a fiscalização efetivamente focou em questão estritamente formal – i.e., ausência da identificação da placa menor (174/175) na nota fiscal de remessa à industrialização, enquanto deixou à margem do procedimento fiscalizatório todas as outras etapas e formalidades eventualmente cumpridas em relação ao PPB, e que poderiam ter sido averiguadas em uma auditoria de produção.

Mais, considero que o princípio da verdade material requer que evite-se o excesso de formalismo (Acórdãos 30330.157 e 20401.782), e que se permita a apresentação de outros meios hábeis e idôneos de prova.

#### **IV Do processo de Importação dos Insumos “PCIs”**

Possível depreender dos autos que, por particularidades do processo produtivo, as placas utilizadas eram produzidas em um só corpo, unidas apenas por um “serrilhado”, e que por isso, afirma a recorrente que considerava que a placa importada era responsável pelo controle do forno de microondas (placa maior), de tal modo que, mesmo sabendo que à referida placa teria em si acoplada uma outra placa responsável pela alimentação da energia (placa menor), estruturalmente, não havia sentido implementar controles contábeis para duas placas, como se fisicamente estivessem separadas;

Prossegue ainda alegando a recorrente que o insumo PCI modelo 64800174, placa menor, era importado em conjunto, formando fisicamente uma única peça com o insumo PCI modelo 64800054, placa maior (par 1), da mesma forma que o insumo PCI 64800175, placa menor, era importado em conjunto com a PCI modelo 64800069, placa maior (par 2), e, sendo portanto, “uma única placa”, e que, em decorrência de suas especificações técnicas, não haveria a necessidade de escriturar notas fiscais distintas para a remessa das duas placas em separado;

Finalmente, afirma que as Declarações de Importação estão relacionadas nos autos do processo às fls. 264 a 394 e que na sua descrição detalhada consta que os insumos PCIs são identificados com a expressão “sem componente eletrônico” e, portanto, são considerados insumos; que por isso cada par de placa era sempre importado fisicamente acoplado, mesmo que para algumas Declarações de Importação fossem informados apenas o código de uma das placas do par, e que, portanto, existiam duas formas de declarar a importação dos insumos PCIs na DI,

sendo uma delas com a inserção de apenas um código (ex: 64800054) e a outra com a inserção dos dois códigos (ex: 64800054 e 64800174);

Finalmente, verifica-se que mesmo nas DIs nas quais houve segregação meramente descritiva (informação dos dois códigos de insumos), o denominado “part number” (código da placa perante o fornecedor no exterior) era o mesmo para os dois códigos de placas; que ii) a declaração dos dois códigos de placas não se desdobravam em duas adições na DI (mesma NCM 8534.00.00); e que iii) a soma do valor unitário, em dólar, dos dois códigos de placas (DIs com dois códigos de placas) era igual ao valor unitário declarado nas DIs que apresentaram apenas um código de placa;

Isso posto, quanto aos itens I a IV, voto no sentido de converter o presente recurso em diligência para:

Que intime-se o contribuinte a demonstrar que

(i) Em relação aos aspectos fáticos, especificamente à etapa I da Portaria Interministerial nº 68/1994, objeto de questionamento por parte da fiscalização, que houve aprovação do cumprimento da referida etapa por parte da SUFRAMA, o que não fora considerado subsistente pela RFB.

(ii) Que demonstre que a partir da análise dos arquivos da IN/86 (especificamente o arquivo 4.5.1), restaria comprovada a não utilização do subconjunto modelo 70289373 para produção do forno microondas 10271DBB106 e, portanto, a realidade fática alegada pela Recorrente.

(iii) Em caso positivo, ou seja, caso tenha havido a utilização do subconjunto modelo 70289373 para produção do forno microondas 10271DBB106, intime-se a demonstrar se seria possível aferir em quais modelos de fornos de microondas este subconjunto modelo 70289373 fora utilizado.

(iv) Que demonstre com base na documentação fiscal disponível, que os insumos objeto da contenda seriam em sua totalidade importados.

(v) Caso positivo o item (iv) que demonstre que os itens importados eram desprovidos de quaisquer componentes.

(vi) Que demonstre, a partir dos valores eventualmente demonstrados no item (v) que, quando constou das respectivas DI's apenas um código (ex: 64800054), que o valor por unidade fora de US\$ 0,40 (quarenta centavos de dólar) e quando constou-lhes dois códigos (ex: 64800054 e 64800174) o valor total correspondeu a US\$ 0,40 (quarenta centavos de dólar) por cada par de itens.

(vii) Que demonstre por outros meios de prova e por informações das DIs, (p.e. o valor ou os “part numbers”), relacionados às fls. 294 a 364, a afirmação de que as “placas pares” sempre foram importadas fisicamente acopladas.

(viii) Que demonstre, a partir da análise das DIs, que não houve casos em que foram importados separadamente as placas 64800174 e a placa 64800175,

(ix) Caso negativa a resposta ao item (viii), ou seja, que não houve os casos em questão, que demonstre que as respectivas importações estavam sempre indiretamente associadas às placas de número 64800054 e 64800069.

**V - Da controvérsia quanto à Industrialização (insumos PCIs) e Retorno dos Subconjuntos (Produtos Intermediários)**

Possível verificar ainda da análise dos autos que as placas acopladas (maior e menor), em conjunto com os demais componentes (resistores, diodos, dentre outros), eram remetidos à empresa Sanyo para que esta executasse a montagem dos referidos componentes nas mencionadas placas, cujos pares (placa maior e menor), após a citada montagem, eram então desacoplados/separados e em seguida remetidos (placas montadas com componentes) à contribuinte;

Alega a recorrente que os componentes (tais como resistores, diodos, etc) necessários para a montagem de cada um dos itens intermediários produzidos por meio dos insumos 64800054/64800174 e 64800069/64800175, teriam sido remetidos à industrialização em quantidade suficiente para a montagem de cada par de placas;

Alega ainda que, com base no arquivo magnético 4.5.1 Controle de Estoque, elaborado no layout determinado pela IN nº 86, que o par de placas insumos modelos 64800054/64800174 fora utilizado na montagem dos subconjuntos industrializados (produtos intermediários) modelos 70289179 e 70289180 e o par de placas insumos 64800069/64800175 fora utilizado na montagem do subconjunto industrializado (produto intermediário) modelo 70288547;

Verificamos, paralelamente, que foi apensa ao processo (fls. 99) planilha que demonstra em termos quantitativos o retorno de subconjuntos industrializados modelos 70289179, 70289180 e 70288547, aparentemente em número suficiente para produzir os fornos microondas objeto de questionamento, e que a recorrente anexou as notas fiscais que comprovariam o retorno da industrialização dos insumos questionados pela fiscalização, utilizando-se do CFOP 1124 (ex: NF fls. 511, 512 e 582);

Para essa controvérsia, entendo deve a fiscalização intimar o contribuinte para:

(i) comprovar a remessa para industrialização na SANYO dos demais itens componentes dos subconjuntos (resistores, diodos, etc.), em número necessário para a composição do produto final;

(ii) em caso de ser positiva a prova, pelas quantidades dos componentes encaminhados, comprovar que tais componentes correspondem à quantidade necessária para a industrialização dos insumos PCIs modelos 64800054/64800174 e 64800069/64800175;

(iii) finalmente, a comprovar e correlacionar dos documentos acostados aos autos que houvera o retorno dos itens intermediários produzidos com a aplicação das PCIs modelos 64800054/64800174 e 64800069/64800175, quais sejam, 70289179 e 70289180 (para o insumo 64800054/64800174) e 70288547 (para o insumo 64800069/64800175).

#### **VI Da controvérsia de ordem contábil.**

Finalmente, assumindo a premissa de restar comprovado técnica e faticamente que os insumos PCIs modelos 64800054/64800174 tratavam-se de uma única peça e que os insumos PCIs modelos 64800069/64800175 também tratavam-se de uma única peça e que: i) cada par de insumo PCI fora importado sempre em conjunto; que ii) foram remetidos à industrialização também sempre em conjunto; e que iii) retornaram para o estabelecimento da recorrente na forma dos subconjuntos (produtos intermediários), cujos modelos já foram mencionados nos itens anteriores, e assumindo que os arquivos magnéticos foram elaborados no layout determinado

pela IN nº 86 e apresentados à fiscalização, a partir dos quais é possível obter as informações referentes aos estoques, entradas e saídas de insumos, produtos intermediários e produtos acabados, constando ainda nos referidos documentos i) relação de remessa retorno terceirização 2003, fls. 100; a ii) relação de consumo de placas terceirizadas 2003, fls. 99; e a iii) relação produção forno 2003, fls. 101, intime-se o contribuinte a demonstrar que:

(i) Em termos quantitativos, foram importados insumos PCIs (modelos 64800054 e 64800069) suficientes para compor os subconjuntos produtos intermediários (70289179, 70289180 e 70288547), que foram remetidos à industrialização insumos PCIs (64800054 e 64800069) suficientes para produzir tais subconjuntos, e que houve retorno de subconjuntos para o estabelecimento da Recorrente em quantidade suficiente para produzir os fornos microondas no anocalendarário de 2003.

(ii) Finalmente, que as quantidades de fornos de microondas produzidos pela recorrente foram compatíveis com as quantidades de insumos importados e subconjuntos industrializados, o que daria ensejo à comprovação de cumprimento do PPB e espareceria dúvidas quanto à regularidade da produção da recorrente, o que de resto poderia ter sido o resultado alcançado com a auditoria de produção.

Por fim, que iii) a fiscalização elabore relatório conclusivo no sentido de atestar a adequação da correlação entre insumos e produtos apresentados pelo contribuinte durante a fase de diligência, para que a Turma possa formar sua convicção.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto"

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Voto

Os recurso voluntário e de ofício preenchem os requisitos legais de admissibilidade, pelo que deles tomo conhecimento.

A contenda foi detalhadamente descrita no relatório, onde também consta o inteiro teor do voto condutor da proposta para realização de diligência.

Em síntese, trata-se de auto de infração para cobrança de IPI, multa de ofício de 75% e juros Selic, em razão de descumprimento de requisitos legais para fruição de isenção do IPI.

O contribuinte obteve aprovação de seu projeto industrial, por meio do Parecer Técnico de Projeto nº 114/2000, o que o habilitou à isenção do II e do IPI previstas nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288/1967. Para tanto, dentre outros requisitos, teria de realizar processo de industrialização local compatível com Processo Produtivo Básico (PPB), previsto na Portaria Interministerial MIR/MICT/MCT nº 64/1994.

A fiscalização concluiu que não foi cumprido o PPB e lavrou o auto de infração. Em síntese, houve duas acusações:

a) O forno de micro-ondas modelo 10271DBB106 era composto, entre outros itens, pelo subconjunto Placa Controle modelo 70289373. O contribuinte não comprovou a "origem" dos subconjuntos aplicados na fabricação dos citados fornos, isto é, não correlacionou as quantidades produzidas dos citados tipos de subconjunto e de forno.

b) O contribuinte também não teria comprovado a remessa para industrialização por terceiros dos insumos 64800054/64800174 e 64800069/64800175 e o retorno dos subconjuntos 70289179, 70289180 e 70288547, utilizados para fabricação dos fornos micro-ondas modelos 10271DBB106, 10271DBB 206, 10321DBB106 e 10321DBB206.

O contribuinte impugnou o auto de infração. A DRJ deu provimento parcial, declarando ter decaído o direito de a Fazenda Pública lançar o tributo sobre os períodos de apuração de 2003 em que houvera pagamentos. Todavia, no mérito, julgou os argumentos improcedentes.

O processo veio para este colegiado.

O Conselheiro Relator Gileno Gurjão Barreto entendeu que o a fiscalização deveria, porém não realizou uma auditoria de produção, para fundamentar suas conclusões. Privilegiou aspectos formais em detrimento dos fatos.

E que o contribuinte, por sua vez, teria apresentado provas concretas de que não descumpriu o PPB e, por conseguinte, não teria causado dano ao erário.

Diante disto, propôs à turma que o processo fosse convertido em diligência, para que fosse encontrada a realidade dos fatos, cerne do Princípio da Verdade Material. A proposta foi aceita, por maioria de votos.

Os motivos pelos quais o relator propôs a diligência já foram apresentados no relatório, pelo que, adiante, após a análise do recurso de ofício e das preliminares do recurso voluntário, adentraremos de pronto no resultado da diligência, contido na "Informação Fiscal EQFIA/ALF/MNS n° 007/2015" (fls. 4.699 a 4.729).

### RECURSO DE OFÍCIO

O Fisco cobra IPI relativo aos PAs 20/01/2003 a 31/12/2003. O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 18/12/2008 (fl. 16).

Com fundamento no § 4º do art. 150 do CTN, a DRJ considerou que decaíra o direito de o Fisco lançar o IPI correspondente aos seguintes períodos de apuração (PA), em relação aos quais identificou pagamentos (fls. 1.160 a 1.166):

Período de Apuração	Valor a Recolher
20/01/2003	R\$ 118.923,27
10/02/2003	R\$ 27.031,20
20/02/2003	R\$ 1.208,84
10/04/2003	R\$ 552.911,42
10/05/2003	R\$ 415.456,17
20/05/2003	R\$ 160.527,97
31/05/2003	R\$ 47.125,25
20/06/2003	R\$ 164.324,27
30/06/2003	R\$ 105.494,56
10/07/2003	R\$ 10.481,42
20/07/2003	R\$ 102.136,37
31/07/2003	R\$ 279.710,10
31/08/2003	R\$ 102.436,13
20/09/2003	R\$ 582.858,47

Não merece reparos a decisão da DRJ, pelo que nego provimento ao recurso de ofício.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

#### I) PRELIMINARES

I - 1) *"Da necessidade de intimação pessoal do representante legal"*

I - 2) *"Da sustentação oral em sede de decisão administrativa de primeira instância"*

**I - 3) "Da juntada de documentos no curso do processo e do Princípio da Verdade Material"**

Os dois primeiros pleitos foram muito bem enfrentados pelos julgadores de primeira instância, pelo que reproduzo trecho do respectivo acórdão e dele faço minha razão de decidir:

6. O contribuinte requereu que as intimações fossem efetuadas na pessoa de seu representante. Ocorre que as regras referentes a intimações no curso do processo fiscal encontram-se previstas expressamente no art. 23 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual indefiro o pedido.

7. Também pleiteou, o contribuinte, que fosse autorizada a realização de defesa oral. No entanto, não há previsão legal para defesa oral na primeira instância administrativa, razão pela qual indefiro também este pedido.

No tocante ao item "I-3", em homenagem ao Princípio da Verdade Material, voto por admitir os documentos juntados no recurso voluntário (fl. 1.192 - declaração da empresa Sanyo que realizou industrialização por encomenda, notas fiscais de remessa e retorno de industrialização e planilha com consumo de placas de circuito impresso em fornos de micro-ondas), posto que simplesmente complementam o que foi apresentado no curso da fiscalização e na impugnação, sem constituir argumento novo, ausente na impugnação, onde se delimita o escopo da lide (artigos 14 e 17 do Decreto nº 70.235/1972).

Isto posto, dou provimento parcial às preliminares em epígrafe.

**I - 4) "Da decadência do direito do Fisco de constituir parte do créditos tributários"**

A Recorrente alega que os créditos tributários mantidos pela DRJ, em razão de não ter havido pagamento e, por conseguinte, aplicado o inciso I do art. 173 e não o o § 4º do 150 do CTN, também deveriam ser exonerados, pois também em relação a eles decaíra o direito de a Fazenda Pública lançá-los:

a) A despeito de ter havido ou não pagamentos, há que se aplicar o art. 150 do CTN para tributos lançados por homologação.

b) Nos períodos para os quais a DRJ não identificou pagamento, a totalidade das saídas estavam isentas. Assim, por este motivo, também não se pode afastar a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN - contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador.

c) Por fim, mesmo se aplicado o inciso I do art. 173 do CTN, haveria que se cancelar os créditos tributários relativos aos PAs 20/01/2003 a 11/12/2003. Quando o dispositivo legal dispõe que conta-se o prazo a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" quer dizer, na prática, a partir do período de apuração seguinte.

Já me manifestei no sentido de que, no caso do IPI, entendo que o lançamento se dá pelo pagamento ou liquidação por compensação com créditos (art. 124 do Decreto nº 4.544/2002 - RIPI/2002). Assim, afasto a alegação da letra "a".

Não ingressarei na discussão do tema disposto na letra "b", pois não há nos autos cópias do Livro de Apuração do IPI, para que pudéssemos ter certeza de que não houve pagamentos, porque todas as saídas estavam isentas do IPI.

Por fim, no tocante à letra "c", filio-me à corrente que entende que o inc. I do art. 173 do CTN refere-se ao ano seguinte *"àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*. Assim, relativamente a 2003, contar-se-ia a partir de janeiro de 2004 e até dezembro de 2008. Como a ciência deu-se em 18/12/2008, não havia decaído o direito de o Fisco lançar o IPI relativo aos PA em que não houve pagamento de IPI.

Assim sendo, nego provimento à preliminar de decadência.

## II) MÉRITO

Conforme mencionei anteriormente, dada a completude do relatório, adentro diretamente no relatório da diligência (fls. 4.699 a 4.729).

**Quesitos relacionados aos tópicos I ao IV da Resolução CARF nº 3302-00.217:** o objetivo central destes quesitos foi de validar a primeira acusação fiscal, qual seja, a de que a Recorrente não logrou êxito em comprovar que importou Conjuntos Placas de Circuito Impresso (PCI), Conjuntos Filtros de Linha e componentes eletrônicos, enviou-os para industrialização por terceiros (produção do subconjunto Placa Controle modelo 70289373) e, em seu retorno, aplicou-os na produção dos fornos micro-ondas modelo 10271DBB106.

A Recorrente sustenta que não haveria como fazer tal prova, pelo simples fato de que o subconjunto Placa Controle modelo 70289373 não foi utilizado para a elaboração do forno micro-ondas modelo 10271DBB106.

***"(i) Em relação aos aspectos fáticos, especificamente à etapa I da Portaria Interministerial nº 68/1994, objeto de questionamento por parte da fiscalização, que houve aprovação do cumprimento da referida etapa por parte da SUFRAMA, o que não fora considerado subsistente pela RFB."***

O agente responde que a SUFRAMA atesta que o contribuinte apresenta as instalações e maquinários necessários ao cumprimento do PPB. E, à RFB, fiscalizar o cumprimento do PPB e regular apuração dos tributos.

A Recorrente, por sua vez, entende que a verificação do cumprimento do PPB é atribuição da SUFRAMA.

Entendo que a verificação do cumprimento dos aspectos técnicos cabe à SUFRAMA. Contudo, é pertinente o trabalho realizado pela fiscalização e que culminou na lavratura do auto de infração em questão. Foi resultado da inspeção de controles e livros contábeis e fiscais, com o objetivo de atestar que espelhavam o fiel cumprimento do PPB.

Em momento algum, a fiscalização questionou aspectos técnicos do processo produtivo.

**"(ii) Que demonstre que, a partir da análise dos arquivos da IN/86 (especificamente o arquivo 4.5.1), restaria comprovada a não utilização do subconjunto modelo 70289373 para produção do forno microondas 10271DBB106 e, portanto, a realidade fática alegada pela Recorrente."**

Reproduzo trechos do relatório da diligência:

*"Posição da empresa:*

*Alega que não houve utilização do subconjunto modelo 70289373 na produção do forno micro-ondas 10271DBB106.*

*Entendimento desta fiscalização:*

*Após a análise dos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, verifica-se que a princípio não houve utilização do subconjunto modelo 70289373 na produção do forno micro-ondas se 10271DBB106, conforme demonstrado nas planilhas n° 36, 41, 42, 43 e 49 anexas.*

*(. . .)*

*Ressalte-se, no entanto, o fato de a empresa ter realizado escrituração contábil, que impossibilita a afirmação de que a realidade fática foi a não utilização do subconjunto modelo 70289373 na produção do forno micro-ondas 10271DBB106. Isso porque, conforme demonstrado nas planilhas n° 53, 54, 55, 56, 57, 58 e 59 anexas, houve diversas situações em que foi informada a entrada de um determinado insumo no ciclo de produção do forno modelo 10271DBB106 e após a conclusão do ciclo, a princípio, no fechamento do mês, houve uma alteração do insumo utilizado no ciclo já concluído.*

*(. . .)*

*Não há como se afirmar que o controle apresentado pela empresa retrate a realidade fática, pois observa-se que a contabilidade realizada pela empresa deixa brechas a possíveis malabarismos contábeis de ajustes posteriores de acordo com a necessidade, conforme demonstrado abaixo:*

*(. . .)*

*Desse modo, com base nos arquivos apresentados e nas constatações acima, pode-se afirmar que houve a utilização do subconjunto modelo 70289373 para a produção do forno micro-ondas 10271DBB106. No entanto, posteriormente, houve um ajuste contábil do subconjunto na produção do forno modelo 10271DBB106, quando se faz uma análise estática (entradas e saídas), e sem adentrar na ordem cronológica das entradas e saídas dos ciclos produtivos, como fora realizado por esta fiscalização."*

Com base nos registros contábeis da Recorrente, o agente fiscal constatou que o subconjunto 70289373 não foi utilizado na produção do forno micro-ondas 10271DBB106, tal qual alegou a Recorrente. Contudo, conclui de forma frontalmente inversa,

pois considerou como não confiável a escrita do contribuinte, por apresentar diversos lançamentos de estorno.

Em sua manifestação sobre o relatório da diligência, a Recorrente assim justifica a ocorrência dos estornos:

Importante esclarecer que a razão dos estornos está no fato de que três eram as possibilidades de utilização na produção (subconjuntos modelos 70289373, 70289179 e 70289706) e a opção de utilização de um ou outro subconjunto dependia de diversos fatores, como, por exemplo, a disponibilidade de estoque, a qualidade do subconjunto, que por vezes carecia de algum componente, dentre outros.

Caberia então a pergunta: e porque o estorno se dava dias após o encerramento do ciclo produtivo? Porque somente após o encerramento do ciclo produtivo era possível se constatar dentre as três opções existentes de subconjuntos quais foram efetivamente utilizados nos citados ciclos produtivos (verdade material!).

Peço vênua para discordar da conclusão do agente fiscal.

Revisou a escrita do contribuinte e comprovou que, nos registros finais da produção do forno micro-ondas 10271DBB106, não constava aplicação do subconjunto 70289373. Contudo, consignou conclusão em sentido contrário, devido a falhas nos registros contábeis. Todavia, não carrou aos autos qualquer evidência que comprovasse a imprestabilidade dos livros revisados.

É cediço que a escrituração contábil tem força probante e goza de presunção de validade, senão vejamos (art. 1.190 da Lei nº 10.406/2002 - Código Civil):

*"Art. 1.190. Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei."*

Sobre a retificação de erros cometidos na escrita contábil, por meio de lançamento de estorno, reproduzo os itens 31 e 33 da Resolução CFC nº 1.311/2011 e o § 2º do art. 269 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda):

#### ***Resolução CFC nº 1.311/2011***

#### ***Retificação de lançamento contábil***

***31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:***

- a) estorno;***
- b) transferência; e***
- c) complementação.***

(. . .)

**33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente." (g.n.)**

***Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda)***

*Princípios, Métodos e Critérios*

*Art.269. A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens:*

(. . .)

**§ 2º Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamento de estorno, transferência ou complementação." (g.n.)**

Portanto, a escrituração contábil é instrumento legítimo de prova da realização de transações. E os lançamentos de estorno constituem a forma de corrigir erros prevista em lei tributária e nas normas que regulam a atividade contábil.

Para que o agente fiscal pudesse concluir que são inverídicos os lançamentos de estorno, teria de ter reunidos provas documentais, o que não se encontra nos autos. O simples fato de ter identificado lançamentos de estorno em todos os testes que efetuou, por si só, não o autoriza a concluir que o contribuinte manipulou sua escrita, ou melhor, sem eufemismos, fraudou seus livros contábeis, para fazer a autoridade fiscal crer que tinha cumprido fielmente o PPB, quando, na verdade, não o tinha.

Portanto, entendo que restou comprovada a alegação da Recorrente, no sentido de que não utilizou o subconjunto 70289373 para a produção do forno micro-ondas 10271DBB106.

***"(iii) Em caso positivo, ou seja, caso tenha havido a utilização do subconjunto modelo 70289373 para a produção do forno micro-ondas 10271DBB106, intime-se a demonstrar se seria possível aferir em quais modelos de fornos de microondas este subconjunto modelo 70289373 fora utilizado."***

Neste quesito, a fiscalização acaba por robustecer minha conclusão acima, pois consignou que o subconjunto 70289373 foi utilizado na fabricação de outros tipos de fornos (modelos 10271DBC106 e 10271DBD106).

Porém, em linha com o que respondeu no quesito anterior, conclui, novamente, em sentido inverso, afirmando que o subconjunto 70289373 foi aplicado na produção do forno micro-ondas 10271DBB106, com base na presunção de que a escrita contábil do contribuinte não é confiável.

***"(iv) Que demonstre com base na documentação disponível, que os insumos objeto da contenda seriam em sua totalidade importados."***

O agente aplicou testes e concluiu que os insumos (PCIs) eram realmente importados.

***"(v) Caso positivo o item (iv), que demonstre que os itens importados eram desprovidos de quaisquer componentes."***

O agente aplicou testes e concluiu que os PCIs (placas de circuito impresso) importados não continham componentes.

As afirmativas contidas neste e no quesito anterior são importantes para a sustentação da alegação do contribuinte de que os PCIs foram enviados para terceiros, para sofrerem processo de industrialização, consistente na montagem de placas, com adição de componentes.

Com efeito, em itens seguintes, a comprovação da realização desta industrialização será necessária para confirmar que foi efetivamente realizada a Etapa I do PPB, nos moldes do art. 1º da Portaria Interministerial nº 68/1994 ("*I - Montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito impresso*").

***"(vi) Que demonstre, a partir dos valores eventualmente demonstrados no item (v) que, quando, constou das DIs apenas um código (ex: 64800054), que o valor por unidade fora de US\$ 0.40 (quarenta centavos de dólar), e quando constou-lhes dois códigos (ex: 64800054 e 64800174), o valor total compreendeu a US\$ 0,40 (quarenta centavos de dólar) por cada par de itens."***

O objetivo deste quesito é o de verificar se as PCIs modelos 64800054 e 64800174, utilizadas para fabricação do subconjunto 70289373, eram ou importadas em conjunto ou individualmente.

Dado que restou provado que o subconjunto 70289373 não compunha o forno micro-ondas 10271DBB106, esta resposta presta-se à comprovação de que tais placas, na verdade, formavam um só conjunto (acopladas uma na outra) e, desta forma, eram enviadas para industrialização por terceiros.

Os testes confirmaram as alegações da Recorrente, exceto quanto a uma DI, em que figura apenas o modelo 6480054 e o valor é de US\$ 0,30 e não US\$ 0,40, como alega a Recorrente. Nota-se, contudo, que o agente informa que, nesta mesma DI, havia uma outra PCI, cujo código era 648000147 e que valor unitário é de US\$ 0,10. A princípio, tal fato poderia ser utilizado para contrariar a tese da defesa.

Sobre a resposta ao quesito, manifestou-se a Recorrente:

Por fim, é importante salientar que, a despeito de haver a **indicação dos dois códigos** na referida DI, e de ambos **perfazerem os US\$ 0,40**, também não se poderia alegar que o nº da PCI Fonte de Alimentação não seria o 64800**174**, como fez o senhor Fiscal, mas o 64800**147** (de modo a contrariar a defesa da Electrolux no sentido de que essas placas eram importadas sempre juntas). Isso porque, resta claro que foi o único caso em que essa situação ocorreu, configurando mero erro material, caracterizado pela troca da ordem dos dígitos 7 e 4 (**174** e **147**), sendo que a descrição da mercadoria como "Placa de Circuito Impresso Fonte de Alimentação sem componentes eletro-eletrônicos" corrobora essa afirmação.

Essas afirmações ficam mais claras, quando observado o Anexo II do Doc. 04 desta petição, onde se apresenta a DI utilizada pelo Fiscal e fica demonstrado o equívoco cometido.

Da inspeção da citada DI, verifica-se que a alegação da Recorrente corresponde é verdadeira.

***(vii) Que demonstre por outros meios de prova e por informações das DIs, (p.e. o valor ou os “part numbers”), relacionados às fls. 294 a 364, a afirmação de que as “placas pares” sempre foram importadas fisicamente acopladas.***

Reproduzo a resposta ao quesito:

Posição da empresa:

A Recorrente afirma na fl. 24 do Memorando 3, que “...todas as Declarações de Importação do período, nas quais constam os dois códigos de insumos descritos, são indicados o mesmo “Part Number” para ambos os códigos de placas, dando indícios de que os dois códigos de insumos tratam de uma mercadoria única.”

Entendimento desta fiscalização:

A partir dos testes de observação e conferência, verificou-se que a PCI código 64800054 é importada com diversos part number a saber, conforme planilha nº 9 anexa.

- 87.840 unidades com o part number DE41-10465A, que representa 82,5% do total;
- 1.340 unidades com o part number DE41-10434A, que representa 1,3% do total;
- 17.280 unidades com o part number DE41- 00291A, que representa 16,2% do total;

Total de PCI importadas com o código 64800054 - 106.460 unidades

Agora dentro do grupo de DIs que houve importação de “placas pares” (declaração de apenas o código 64800054 e com o valor unitário de US\$ 0,40), também se verifica a descrição de diversos part numbers a saber:

- 4.320 unidades com o part number DE41- 10465A;
- 1.349 unidades com o part number DE41- 10434A;
- 17.280 unidades com o part number DE41- 00291A

Total de PCIs supostas “placas pares” - 22.940 unidades

Constata-se que, quando a Recorrente importava as PCIs sob alegação de “placas pares”, o fornecedor externo, frisa-se em todas as DIs o fornecedor foi o mesmo - SAMSUNG ELECTRONICS CO LTDA – vendia estas PCIs como mercadorias distintas, uma vez que possuíam códigos internos do exportador (part numbers) diferentes.

O agente fiscal tenta desconstruir um dos argumentos de defesa da Recorrente, dispondo, em síntese, que as PCIs, quando figuram distintamente nas DIs, não estavam sob o mesmo "Part Number" (código dado pelo fabricante, para identificação das peças que fabrica).

A Recorrente, por sua vez, contesta a conclusão consignada no relatório da diligência, como segue:

O objetivo deste quesito é verificar se as “placas pares”, ou seja, aquelas descritas nas DIs com valores de U\$\$ 0,30 e U\$\$ 0,10 e dois códigos de insumos (códigos 64800054 e 64800174) foram importadas fisicamente acopladas.

Em primeiro lugar, a Recorrente esclarece que ao filtrar a planilha 09 (anexada ao Termo de Informação Fiscal EQFIA/ALF/MNS n. 007/2015), o fiscal não o fez para as DIs que continham valores de U\$\$ 0,30 e U\$\$ 0,10 e dois códigos de insumos (códigos 64800054 e 64800174). A fiscalização considerou apenas as DIs com código 64800054 e valor unitário de US\$ 0,40.

Assim, a fiscalização considerou as DIs que listavam apenas as PCIs com código 64800054 a U\$\$ 0,40, enquanto que o objetivo do quesito era o exame das DIs nas quais constam “os dois códigos de insumos descritos” (códigos 64800054 e 64800174).

Se a fiscalização tivesse feito o filtro para as DIs com “placas pares” (códigos 64800054 a U\$\$ 0,30 e 64800174 a U\$\$ 0,10) teria identificado que 100% dos *part numbers* correspondem ao *part number* DE41 -10465A no AC 2003, conforme indicado pela Recorrente no Memorando 3.

Como o racional fiscal não seguiu esse procedimento, foram listados neste item três *part numbers* (DE41-10465A, DE41-10434A e DE41-00291A).

Todavia, o *part number* DE41-10434A não está relacionado ao caso concreto, isto é, não consta das DIs anexadas ao processo, de modo que não será abordado pela Recorrente.

E para as DIs com o código 64800054 que possuem o *part number* DE41-00291A, embora a princípio possa induzir à conclusão de que são peças diferentes, pela descrição do produto importado e pelo valor (US\$ 0,40 = US\$ 0,30 + US\$ 0,10) se comprova tratarem-se da mesma placa.

Nesse sentido, cabe lembrar que o objetivo do quesito era o de verificar se as placas eram importadas fisicamente acopladas - o que inclusive já foi exposto pela Recorrente no início desta manifestação - e não a identidade dos *part numbers*, que foi apenas um dos critérios, dentre os possíveis citados pelo quesito que poderiam ser utilizados para resposta ao quesito.

Com isso se esclarece a questão dos *part numbers*, pois, resta superada a dúvida quanto à identidade dos produtos importados, que eram sempre os mesmos, seja em razão dos mesmos valores, das descrições nas DIs e, em mais de 90% dos casos, pelo *part number* adotado nas DIs, que poderiam variar ainda em função da origem do fornecedor por questões eu fogem à alçada da Recorrente.

Da leitura, das planilhas preparadas pelo agente fiscal, é nítido que assiste razão à Recorrente, quando alega que o quesito não foi adequadamente respondido. O agente fiscal fundou sua conclusão em DIs, nas quais figuravam exclusivamente PCIs modelo 68400054 e não quando importada em par, em conjunto com a PCI modelo 68400174.

Na amostra selecionada (fls. 4.806 a 4.813), verifica-se que, sempre que importada pelo valor de US\$ 0,30 - indicativo de que, na mesma DI, provavelmente, havia outra PCI, de US\$ 0,10, modelo 68400174 - o "Part Number" era o indicado pela Recorrente, qual seja: DE41-10465.

Como as DIs inspecionadas não se encontram no arquivo utilizado pelo agente fiscal ("Planilha 9"), fui aos autos do processo, em busca de outras DIs que tivessem acobertado importações em pares. Em todos os casos que encontrei, para ambas as PCIs, figura o código "Part Number" DE41-10465: fls. 3.543 (DI 02/1113554-7), 3.546 (DI 02/1137896-2), 3.549 (DI 02/1138271-4) e 3.552 (DI 02/1139196-9).

Naturalmente que não conduzi uma investigação exaustiva e tampouco seleção provida de rigor estatístico. Porém, é inegável que constitui, no mínimo, evidência que, juntamente com outras que serão apresentadas nos itens seguintes, pode contribuir para formar um conjunto probatório das alegações da Recorrente.

***"(viii) Que demonstre, a partir da análise das DIs, que não houve casos em que foram importados separadamente as placas 64800174 e a placa 64800175,"***

Reproduzo a conclusão do agente fiscal, que dispensa comentários adicionais:

Concluindo-se, portanto, que não houve casos em que as placas 64800174 e 64800175 foram importadas separadas das placas 64800054 e 64800069, respectivamente, conforme demonstrado nas planilhas nº 9, 10, 11, 12, 15 e 16 anexas.

***"(ix) Caso negativa a resposta ao item (viii), ou seja, que não houve os casos em questão, que demonstre que as respectivas importações estavam sempre indiretamente associadas às placas de número 64800054 e 64800069."***

O agente fiscal ratifica a resposta ao quesito anterior, destacando, apenas, que houve importações em cujas DIs figurava apenas o código 64800054. Este fato já foi esclarecido anteriormente: em algumas importações, em pares, isto é, contendo os modelos 64800054 e 64800174, na DI, constou apenas o modelo 64800054. Sabe-se que era "em pares", pois o preço era de US\$ 0,40, enquanto que, quando eram declaradas separadamente, uma custava US\$ 0,30 e a outra US\$ 0,10, totalizando os mesmos US\$ 0,40.

***Conclusão acerca dos quesitos relacionados aos tópicos I ao IV da Resolução CARF nº 3302-00.217***

A primeira acusação fiscal foi assim resumida pela decisão recorrida:

*"Forno de Microondas Código 10271DBB106*

*a) A placa de circuito impresso (código 70289373) é utilizada em três fornos de microondas (códigos 10271DBC106, 10271DBD106, 10271DBB106)-fls. 95;*

*b) O total das placas de circuito impresso (código 70289373) na planilha de fl. 120 somente considera sua aplicação em dois fornos de microondas (códigos 10271DBC106, 10271DBD106);*

*c) Portanto, em relação às 90.587 unidades de forno microondas código 10271DBB106, não há identificação da origem do consumo da placas de circuito impresso (código 70289373)."*

De fato, a PCI modelo 70289373 pode ser utilizada para a fabricação do forno micro-ondas modelo 10271DBB106. Contudo, no curso da diligência, a Recorrente conseguiu comprovar que não foram utilizados para este fim, no ano de 2003.

Por isto, desde já, refuto a acusação fiscal de que a Recorrente não teria comprovado "a origem do consumo" da PCI 70289373 na produção do forno micro-ondas modelo 10271DBB106, o que configuraria descumprimento da etapa I do PPB, prevista no art. 1º da Portaria Interministerial nº 68/1994 (- "I - Montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito impresso").

**Quesitos relacionados ao tópico V da Resolução CARF nº 3302-00.217:**  
os objetivos dos quesitos seguintes são os de comprovar que:

- os componentes (tais como resistores, diodos, etc) necessários para a montagem de cada um dos itens intermediários produzidos por meio dos insumos 64800054/64800174 e 64800069/64800175, teriam sido remetidos à industrialização em quantidade suficiente para a montagem de cada par de placas;

- o par de placas insumos modelos 64800054/64800174 fora utilizado na montagem dos subconjuntos industrializados (produtos intermediários) modelos 70289179 e 70289180 e o par de placas insumos 64800069/64800175 fora utilizado na montagem do subconjunto industrializado (produto intermediário) modelo 70288547; e

- por fim, que, em termos quantitativos, retornou do processo industrial operado por terceiro o número de subconjuntos suficiente para a produção dos fornos de micro-ondas objetos de questionamento.

***"(i) comprovar a remessa para industrialização na SANYO dos demais itens componentes dos subconjuntos (resistores, diodos, etc.), em número necessário para a composição do produto final;"***

***"(ii) em caso de ser positiva a prova, pelas quantidades dos componentes encaminhados, comprovar que tais componentes correspondem à quantidade necessária para a industrialização dos insumos PCIs modelos 64800054/64800174 e 64800069/64800175;"***

O agente fiscal inspecionou os arquivos contábeis eletrônicos preparados pela Recorrente, nos moldes da IN SRF nº 86/2001 e ADE COFIS nº 25/2010. Detectou erros em sua apresentação e a não escrituração da relação insumo/produto, o que o levou à conclusão preliminar de que a Recorrente não comprovara a remessa de componentes para industrialização por terceiros.

Não obstante, em razão de a Recorrente ter carreado aos autos Parecer Técnico, que apresentou exemplos, estabelecendo relação entre componentes enviados e subconjuntos retornados, o agente fiscal decidiu aplicar testes, com base nos elementos mencionados naquele documento.

Em relação aos três componentes selecionados para exame (fls. 4.711 a 4.713) encontrou substanciais diferenças, ratificando sua conclusão preliminar de que a Recorrente não tinha meios de estabelecer a relação entre os componentes enviados para industrialização e os subconjuntos retornados.

Em sua manifestação, a Recorrente reafirma que cumpriu o PPB, porém, implicitamente, reconhece que seus controles contábeis não demonstram aquilo que afirma.

Tal fato, isoladamente, não ratifica a conclusão do auto de infração acerca do não cumprimento do PPB, como um todo, e, por conseguinte, a perda do direito à fruição da isenção do IPI.

Infiro que houve falhas nos controles contábeis, que poderiam indicar, quando muito, inadimplemento parcial. Digo parcial, porque o próprio agente fiscal atestou que

houve envio e retorno do processo industrial, fatos necessários à comprovação do cumprimento da etapa I do PPB.

***"(iii) finalmente, a comprovar e correlacionar dos documentos acostados aos autos que houvera o retorno dos itens intermediários produzidos com a aplicação das PCIs modelos 64800054/64800174 e 64800069/64800175, quais sejam, 70289179 e 70289180 (para o insumo 64800054/64800174) e 70288547 (para o insumo 64800069/64800175)."***

Faz-se necessária a reprodução dos testes aplicados e da conclusão do agente fiscal:



Posição da empresa:

Alega que retornaram as seguintes quantidades de cada subconjunto, conforme fl. 34 do Memorando 3.

- Subconjunto 70289179 – 69.124 unidades
- Subconjunto 70289180 – 27.363 unidades
- Subconjunto 70289547 – 6.882 unidades

Entendimento desta fiscalização:

Após testes de auditoria, tendo como base o cruzamento dos dados das notas fiscais de entrada na Recorrente oriundas da SANYO, geradas com o CFOP 1124 (industrialização efetivada por outra empresa), obteve-se as seguintes quantidades.

- Subconjunto 70289179 = 69.123 unidades
- Subconjunto 70289180 = 27.362 unidades
- Subconjunto 70289547 = 6.882 unidades

Assim, conclui-se que a Recorrente deu entrada em seus estoques das quantidades acima, conforme planilhas 27, 28 e 33 anexas, onde constam os demais dados referentes aos números das notas fiscais, datas de emissão, quantidades remetidas, dentre outros.

O agente fiscal reconheceu que houve a entrada de subconjuntos, retornados de processo industrial.

Em diversas passagens, não obstante as falhas detectadas nos controles contábeis, consigna que houve envio de componentes e PCIs e retorno de subconjuntos. Portanto, a despeito do fato de a Recorrente não ter conseguido demonstrar por meio dos seus registros contábeis a exata correlação entre PCIs e componentes enviados e os subconjuntos retornados, mais uma vez restou que havia evidências documentais que comprovavam que a Recorrente havia enviado insumos para industrialização e, no retorno, dado entrada de produto industrializados.

**Quesitos relacionados ao tópico VI da Resolução CARF nº 3302-00.217:**  
em relação a este último grupo de quesitos, vale transcrever o enunciado contido na citada Resolução:

"Finalmente, assumindo a premissa de restar comprovado técnica e faticamente que os insumos PCIs modelos 64800054/64800174 tratavam-se de uma única peça e que os insumos PCIs modelos 64800069/64800175 também tratavam-se de uma única peça e que: i) cada par de insumo PCI fora importado sempre em conjunto; que ii) foram remetidos à industrialização também sempre em conjunto; e que iii) retornaram para o estabelecimento da recorrente na forma dos subconjuntos (produtos intermediários), cujos modelos já foram mencionados nos itens anteriores, e assumindo que os arquivos magnéticos foram elaborados no layout determinado pela IN nº 86 e apresentados à fiscalização, a partir dos quais é possível obter as informações referentes aos estoques, entradas e saídas de insumos, produtos intermediários e produtos acabados, constando ainda nos referidos documentos i) relação de remessa retorno terceirização 2003, fls. 100; a ii) relação de consumo de placas terceirizadas 2003, fls. 99; e a iii) relação produção forno 2003, fls. 101, intime-se o contribuinte a demonstrar que:

***(i) Em termos quantitativos, foram importados insumos PCIs (modelos 64800054 e 64800069) suficientes para compor os subconjuntos produtos intermediários (70289179, 70289180 e 70288547), que foram remetidos à industrialização dos insumos PCIs (64800054 e 64800069) suficientes para produzir tais subconjuntos, e que houve retorno de subconjuntos para o estabelecimento da Recorrente em quantidade suficiente para produzir os fornos microondas no ano-calendário de 2003.***

***(ii) Finalmente, que as quantidades de fornos de microondas produzidos pela recorrente foram compatíveis com as quantidades de insumos importados e subconjuntos industrializados, o que daria ensejo à comprovação de cumprimento do PPB e espantaria dúvidas quanto à regularidade da produção da recorrente, o que de resto, poderia ter sido o resultado alcançado com a auditoria de produção."***

Nas fls. 4.713 a 4.724, consta o trabalho realizado pelo agente fiscal.

Revisou os ciclos de produção dos fornos 10271DBB106/DBB206/DBC106/DBD 106/DBC206/DBD206 e 10321DBB106/DBB206. Estabeleceu relações entre as quantidades de fornos produzidas e as de PCIs importadas e subconjuntos industrializados por terceiros.

O agente fiscal destacou em seu relatório que o trabalho foi executado com base informações complementares fornecidas pela Recorrente no curso da diligência ("Memorando 4") e não nos registros e controles contábeis, apresentados ao Fisco em meios eletrônicos (IN SRF nº 86/2001 e ADE COFIS 25/2010).

Reproduzo a conclusão final desta tarefa:

Após a análise do fluxo produtivo conforme acima demonstrado, conclui-se que a Recorrente apresenta diversas inconsistências contábeis, tais como:

- divergências de quantidades produzidas;
- divergências de quantidade escrituradas em Demais Saídas;
- utilização de CFOP não condizente com a realidade fática do processo, CFOP 6101 (Venda de produção do estabelecimento) para subconjuntos que são fabricados por terceiros;
- realização de ajustes de inventários sem comprovação documental;
- não escrituração de notas fiscais de saída para baixa nos produtos citados como sucatas;
- apresentação de estoques finais negativos;
- envio de quantidades de PCI a menor do que o retorno dos subconjuntos.

Diante destas constatações não há como se afirmar que as quantidades dos fornos produzidos são compatíveis com os insumos importados e com os subconjuntos industrializados.

A Recorrente contestou as conclusões, item a item. Basicamente, atribuiu as diferenças apontadas pelo agente fiscal ao fato de ter utilizado planilhas distintas (o agente adotou elementos coletados no curso da fiscalização e outros fornecidos pela Recorrente no curso da diligência) das que adotou, constantes do Anexo à manifestação, bem como em razão dos "filtros" aplicados nas planilhas que o agente fiscal adotou.

Neste ponto, não foi possível indicar qual das conclusões afigura-se como a mais correta. Claramente, ambos os procedimentos fundaram-se em informações extraídas de documentos oficiais e seguiram procedimentos adequados. Contudo, por partirem de fontes e premissas distintas, chegaram a conclusões distintas.

## CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA

*"iii) Por fim, que a fiscalização elabore relatório conclusivo no sentido de atestar a adequação da correlação entre insumos e produtos apresentados pelo contribuinte durante a fase de diligência, para que a Turma possa formar sua convicção."*

Reproduzo as conclusões finais do agente fiscal (relatório de diligência, fls. 4.724 e 4.725) e da Recorrente (manifestação sobre o relatório de diligência, fls. 5.126 e 5.127).

## Relatório da Diligência

Primeiramente, deve-se ressaltar que para a fidedigna análise do que é solicitado por este CARF, é necessária a correta Relação Insumo/Produto, que não foi apresentado na época e nem apresentada na forma do arquivo 4.6.1 do Anexo do ADE Cofis 25/2010, questão esta já abordada no quesito (ii) do Item V.

Assim, tendo os seguintes itens como fato:

- a Receita Federal do Brasil é competente para fiscalizar a regular tributação e por consequência todos os atos produtivos que a enseja;
- não houve o registro separado de mercadorias distintas nas DIs;
- considerava-se algumas mercadorias como idênticas, o que de fato não era;
- alterava-se o insumo utilizado no ciclo produtivo após o seu encerramento;
- incorreta escrituração e apresentação à fiscalização da relação insumo/ produto;
- remessa de insumos em quantidades insuficientes à SANYO para a fabricação dos subconjuntos;
- diversas divergências na quantidade produzida de subconjuntos;
- diversas divergências na conta Demais Saídas;
- utilização de CFOP errado para registro de operações;
- diversas divergências na conta Ajustes de Inventários;
- utilização de supostos documentos fiscais sem lastro contábil com as DIs;
- utilização de estoques negativos e
- falta de comprovação documental da saída de produtos ditos sucateados.

Assim, resta claro que não há como se confiar nos controles apresentados pela Recorrente e que a sua escrituração contábil não reflete a realidade ocorrida, tendo em vista as diversas divergências já mencionadas.

Desse modo, conclui-se que a Recorrente não demonstrou de forma correta a adequação da correlação entre insumos e produtos.

De acordo com artigo 35, § Único, do Decreto n.º 7.574/11, cientificamos o contribuinte desta diligência e do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação. Após o referido prazo o processo será encaminhado à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

### **Manifestação da Recorrente**

Para este item, a Recorrente reitera que apesar da não entrega da relação *Insumo x Produto*, na forma do arquivo 4.6.1 do Anexo da ADE Cofis 25/2010, esta questão restou superada com a apresentação por parte da Recorrente do Memorando 4, conforme resposta do quesito anterior.

Com efeito, o Agente Fiscal da diligência traz neste item uma série de irregularidades que em sua opinião levariam a crer na inadequação da quantidade de insumos e produtos fabricados.

Contudo, as alegações fiscais, além de se pautarem em supostas irregularidades de ordem fiscal/contábil não são hábeis a comprovar o descumprimento da etapa de “montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito impresso” do Processo Produtivo Básico – PPB para produção de fornos de micro-ondas, conforme artigo 1º, inciso I da Portaria Interministerial n. 68/1994.

Dentre as afirmações fiscais é dito que a Recorrente alterava o insumo utilizado no ciclo produtivo após o seu encerramento. Para este item a Recorrente esclareceu que a fiscalização se equivocou ao considerar que o seu sistema de produção adotada o controle *Just in Time* à época dos fatos, sendo feito o seu controle de forma manual, ou seja, apenas ao final do ciclo produtivo que a Recorrente “contava” os subconjuntos aplicados na produção de um determinado micro-ondas e aqueles direcionados a outro modelo, o que justifica o ajuste (estorno) realizado ao final do ciclo e que este reflete a realidade da produção.

Outra afirmação aduz que a Recorrente efetuou a remessa de insumos insuficientes à SANYO para a fabricação dos subconjuntos, todavia a própria fiscalização, por outro lado, reconhece que as placas foram importadas pela empresa SEM COMPONENTES (página 09 da Informação Fiscal) o que leva a crer que para serem consumidas tiveram de ser industrializadas, pois sem isso a empresa não poderia consumi-las na fabricação dos fornos, e que houve o retorno dos subconjuntos industrializados na quantidade declarada à fiscalização.

E, mais, atesta que os retornos dos subconjuntos industrializados pela Sanyo ocorreram nas mesmas quantidades apontadas pela Recorrente em seu Memorando 4 (item iii da página 15 da Informação Fiscal).

No mínimo, a Recorrente entende que o trabalho fiscal foi colocado em xeque diante de toda a documentação fornecida pela Recorrente que demonstra o cumprimento do PPB, ao menos parcial, pois não houve desqualificação da contabilidade e/ou da escrituração fiscal e isso deve ser levado em consideração no julgamento, em observância à verdade material e ao artigo 112 do CTN<sup>3</sup>, que afirma que na dúvida a lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, questões estas que ficam desde logo prequestionadas pela Recorrente.

Assim, não prosperam as alegações fiscais conclusivas constantes da referida Informação Fiscal. E, a par do que já foi referido no presente documento, a forma mais direta, objetiva e substancial de se demonstrar isso é por meio da reprodução integral das conclusões apresentadas nos Memorandos 1 a 4 entregue pela Recorrente em atendimento ao presente procedimento de diligência fiscal, conforme item seguinte.

## CONCLUSÃO

Antes de encerrar, faz-se mister transcrever os dispositivos legais que versam sobre a matéria em litígio:

### ***Decreto-lei nº 288/1967 - isenção do IPI***

*"Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).*

(. . .)

***Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional***

***§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará***

***condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.***

*(. . .) (g.n.)"*

*PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 68/1994 - Processo Produtivo Básico (PPB)*

***Art. 1º Estabelecer para o produto FORNO DE MICROONDAS, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico - PPB XVIII:***

***I - Montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito***

*impresso;*

*II - Montagem do painel de controle;*

*III - Estampagem, soldagem e pintura da cavidade do forno;*

*IV - Montagem na cavidade do forno dos módulos: conjunto motor/ventilador, conjunto circulador de ar, válvula magnetron, instalação da fiação, painel de controle, capacitor, transformador, porta e sistema de giro do prato;*

*V - Ensaios de vedação e funcionamento.*

*(. . .)*

***Parágrafo 2º Para cumprimento do disposto nesta Portaria será admitida a utilização de subconjuntos montados no País, por terceiros, preferencialmente instalados na Zona Franca de Manaus." (g.n.)***

Temos, de um lado, a fiscalização, apresentando provas cabais das falhas de controle e preparação de arquivos eletrônicos oficiais pelo contribuinte. E, fundada nisto, conclui que não há comprovação da realização do PPB e deve ser exigido o IPI sobre a totalidade das vendas de fornos de micro-ondas realizadas em 2003.

De um outro, utilizando-se de todos os elementos contábeis e extra-contábeis de que dispunha, os quais também disponibilizou para o Fisco, o contribuinte demonstrou que realizou a primeira etapa do PPB e que seus resultados, em termos quantitativos, eram compatíveis com o volume de produtos acabados produzidos.

Em relação à primeira infração - falta de comprovação da "origem dos insumos" necessários à produção do forno micro-ondas 10271DBB106 - já consignei que considerei comprovado pela Recorrente que o subconjunto 70289373 não foi utilizado para a fabricação do citado forno.

Em relação à segunda infração - falta de comprovação do envio de insumos e retorno de subconjuntos, bem como de sua aplicação nos fornos de micro-ondas produzidos no ano de 2003 - entendo que houve comprovação parcial, posto que os seguintes pontos que restaram incontroversos:

- a legislação acima reproduzida não determina que a falta de comprovação de um ou mais ciclos de produção resulta na perda completa do incentivo fiscal, isto é, inclusive daqueles em relação aos quais o contribuinte consiga apresentar todos os elementos de prova.

- os PCIs eram importados em pares e sem componentes eletrônicos;

- para a produção de subconjuntos, era necessária a aplicação de componentes eletrônicos, cujo processo industrial era realizado por terceiros (empresa Sanyo), o que é permitido pelo § 2º do art. 1º da Portaria Interministerial MIR/MICT/MCT nº 64/1994; e

- havia falhas nos livros e controles contábeis e fiscais, porém as escritas não foram desqualificadas e tampouco foram consideradas como insuficientes para comprovar a totalidade das operações.

De todo o exposto, meu voto é pelo cancelamento integral do crédito tributário relativo à primeira infração - falta de comprovação da "*origem dos insumos*" necessários à produção do forno micro-ondas 10271DBB106 - e, por outro lado, pelo provimento parcial do recurso voluntário, no que tange à segunda infração - falta de comprovação do envio de insumos e retorno de subconjuntos, bem como de sua aplicação nos fornos de micro-ondas produzidos no ano de 2003.

## II - 2) "*Da legalidade da cobrança dos juros sobre a multa*"

A Recorrente pretende afastar a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, sob a alegação de que seria ilegal.

Trata-se de matéria controversa, com decisões favoráveis (Acórdãos nº 3402-002.856 e 3402-002.901 da 2º Turma da 4º Câmara da 3º Seção) e desfavoráveis (Acórdãos nº 1402-002.065 da 2º Turma da 4º Câmara da 1º Seção e 9303-003.385 da 3º Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) aos contribuintes proferidas pelo CARF.

Consigno que discordo da interpretação da Recorrente.

Dispõe o art. 113 do CTN:

*" Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*(. . .)" (grifo nosso)*

A redação do art. 113 do CTN já foi objeto de inúmeras críticas por parte de conceituados tributaristas, que repudiam o fato de o conceito de obrigação tributária compreender tributo e penalidade. Contudo, não podemos nos furtar a aplicá-lo. Assim, no caso em tela, a obrigação tributária abrange IPI e multa de ofício.

Sobre a incidência dos juros, temos o art. 161 do CTN:

*"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*(. . .)" (grifo nosso)*

Portanto, é lícita a incidência de juros sobre a obrigação tributária, consistente em tributo e/ou penalidade pecuniária. Neste sentido, apresentou-se o entendimento do STJ no AgRg no REsp nº 1335688/PR (DJ de 10/12/2012):

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido." (grifo nosso)*

Sobre a taxa de juros a ser aplicada, reporto-me à Súmula CARF nº 4:

*"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Com base no acima exposto, nego provimento às alegações concernentes à ausência de base legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não recolhida no prazo.

## CONCLUSÃO

Nego provimento ao recurso de ofício.

Nego provimento à preliminar de decadência.

Dou provimento parcial ao recurso voluntário, restando para unidade de origem, ao executar o acórdão, somente cobrar IPI, multa de ofício e juros Selic sobre as vendas derivadas de ciclos de produção, em relação aos quais não haja registros contábeis e fiscais atestando o cumprimento do PPB. Para tanto, devem ser considerados todos elementos

Processo nº 10283.006831/2008-85  
Acórdão n.º **3301-003.167**

**S3-C3T1**  
Fl. 44

---

carreados aos autos e, inclusive, os apresentados pela Recorrente no curso da diligência (ex: planilhas, notas fiscais, laudos técnicos etc.).

É como voto.

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira