



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

Processo nº 10410.721370/2014-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.021 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IPI
Recorrente COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

IPI. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO. LEI Nº 10.833/2003. INCIDÊNCIA ÚNICA. REGRAS DE SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE DE REGRA GERAL.

No regime tributário especial de que trata os arts. 58J conjugado com os arts. 58A, 58E e 58N, da Lei nº 10.833/2003, o IPI tem incidência única na saída do estabelecimento industrial, aplicando-se a suspensão exclusivamente nas saídas para os estabelecimentos de que trata o art. 58E. A opção pelo regime impede a utilização das regras gerais de incidência e suspensão do Imposto.

IPI. REFRI. PRODUTO NÃO INTEGRANTE DO REGIME ESPECIAL.

Não se sujeitam à sistemática do REFRI os Produtos não classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI.

IPI. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ENTRE ESTABELECIMENTO SEM ESCRITURAÇÃO NO LIVRO DE APURAÇÃO DO IPI.

A despeito do eventual registro contábil das transferências de créditos entre estabelecimentos, o fato de tais créditos não terem sido levados à escrituração no Livro de Apuração do IPI não legitima sua apropriação à época dos fatos (setembro de 2012).

IPI. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.

Demonstrado por diligência fiscal que não houve cobrança em duplicidade do IPI sobre mercadorias recebidas em devolução.

IPI. DECADÊNCIA. ART. 150, §4º DO CTN.

Aplica-se a regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN quando se trate de tributo apurado e lançado relativamente ao período de apuração em que houve apuração de saldo credor do imposto.

MANUTENÇÃO DE MULTA DE 75%

Existindo previsão legal, deve ser mantida a multa de 75% sobre os valores lançados e mantidos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos deu-se parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação dos produtos não sujeitos ao REFRI e reconhecer a decadência do período de janeiro de 2009.

Por voto de qualidade manteve-se a cobrança do IPI sobre as transferências para armazenagem. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicus Toledo de Andrade e Renato Vieira de Ávila.

Votaram pelas conclusões quanto a exoneração do período de janeiro de 2009, os Conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, Orlando Rutigliani Berri, Renato Vieira de Ávila e Winderley Moraes Pereira, que acataram a decadência, mas afastaram o cerceamento do direito de defesa.

Designado para o voto vencedor na parte das transferências para armazenagem o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Orlando Rutigliani Berri, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Trata-se de Recursos Voluntário em face de Acórdão assim relatado:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, e no RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010; consoante capitulação legal consignada às fls. 06, 07 e 09/11, foi lavrado o auto de infração em 11/04/2014, para exigir R\$ 5.709.832,40 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 1.904.437,70 de juros de mora calculados até 30/04/2014, R\$ 4.282.374,33 de multa proporcional ao valor do imposto (75%) e R\$ 676.607,91 de multa correspondente ao IPI não lançado com cobertura de

crédito, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 12.573.252,34.

Consoante a descrição dos fatos, às fls. 05/11, que remete ao termo de informação fiscal às fls. 35/43, foi constatado o seguinte: a) Falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento matriz de CBA – Cia. de Bebidas e Alimentos do São Francisco para o estabelecimento filial (filial 07), de novembro de 2009 a junho de 2010 e agosto de 2010 (demonstrativo de débito de IPI não lançado às fls. 85/120) ; b) Lançamento a menor do imposto nas saídas de produtos industrializados por encomenda pela CBA para a empresa SABB – Sistema de Alimentos e Bebidas do Brasil Ltda. (filial 13), de setembro de 2011 a setembro de 2012 (demonstrativo de débito de IPI lançado a menor às fls. 121/125); c) Falta de declaração/recolhimento do imposto lançado e escriturado em setembro de 2012; d) Aproveitamento indevido de créditos relativos a notas fiscais de transferências para comércio recebidas pelo estabelecimento matriz da CBA, sendo o caso de produtos para os quais há incidência única do imposto, de janeiro de 2009 a dezembro de 2012 (demonstrativo às fls. 126/674); e) Saldo credor de período anterior indevido registrado em janeiro de 2009, período inicial do exame fiscal, em virtude do tratamento eletrônico no âmbito do SCC do pedido de ressarcimento do 4º trimestre-calendário de 2008 (demonstrativo do SCC à fl. 31.880).

O estabelecimento filial da Companhia Maranhense de Refrigerantes, CNPJ 06.272.199/015-99, é sucessor da empresa CBA - Companhia de Bebidas e Alimentos do São Francisco, CNPJ 08.965.289/0001-95, por incorporação ocorrida em 2013. Outrora, em 2009, ocorrera a cisão da Companhia Alagoana de Refrigerantes (CIAL), com a transferência de 90% do patrimônio líquido à CBA (as atividades industriais desenvolvidas pelo estabelecimento matriz da CIAL foram sucedidas pelo estabelecimento matriz da CBA).

Em virtude da existência de saldos credores na escrita fiscal do sujeito passivo, de PER/DCOMPs transmitidos no período sob ação fiscal e com a apuração de débitos durante a ação fiscal, foi elaborado o demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal (fls. 31.881 e 31.882).

A empresa tomou ciência da exação em 24/04/2014, por via postal, conforme o aviso de recebimento (AR) à fl. 31.

Insubmissa, a contribuinte apresentou em 26/05/2014 a impugnação às fls. 31.956/31.983, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica, qualificado no instrumento legal à fl. 31.985, em que protesta, em síntese, entre outros pontos, que:

a) As saídas efetuadas para a filial 07 da CBA, relativas à infração 1.A, consistem em remessas para armazenamento, com suspensão do IPI (RIPI/2010, art. 43, II): no retorno dos produtos da filial 07 para a matriz foram emitidas notas fiscais, também com suspensão do imposto; nas vendas, então foram

emitidas notas fiscais de saída a título de venda com a incidência do imposto; a cobrança do imposto na remessa para armazenagem do produto e posterior cobrança nas vendas, após o retorno, implica duplicidade de cobrança; entendida de forma diversa a questão, deveriam então ser concedidos os créditos pelos retornos dos produtos; tudo conforme as cópias de notas fiscais anexadas à impugnação (fls. 32.035/32.045);

b) No tocante à infração 1.B, para a fiscalização, sendo o caso de industrialização por encomenda e ambas as empresas (encomendante, SAAB, e executora, CBA) optantes pelo Regime Especial (REFRI), o IPI é devido na saída do estabelecimento que industrializa o produto; ocorre que o produto “Del Valle Frut” não está sujeito ao Regime Especial de que trata a Lei nº 10.833, de 2003, nos arts. 58-A a 58-T, pois não é classificado nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02 (exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00), e 22.03; conforme as notas fiscais utilizadas, inclusive, pela fiscalização no levantamento do imposto devido, trata-se de um tipo de suco classificado no código NCM/SH 2009.90.00 (Capítulo 20 da TIPI), sendo, a propósito, a alíquota de 0% (amostra de notas fiscais às fls. 32.046/32.050);

c) Infração 2: não houve saldo devedor de IPI ou falta de declaração deste no mês de setembro de 2012, uma vez que no final do mês em referência houve transferência de créditos no montante de R\$ 646.969,22 da filial situada em Arapiraca (ARP) para a matriz de Maceió (MCZ), conforme registro no livro razão e com base na Instrução Normativa SRFB nº 900, de 2008, art. 21, § 1º, III, c/c a IN SRF nº 87, de 1989, item “6”;

d) Infração 3: i) os créditos glosados se referem, em sua maioria, a devoluções de mercadorias sem que tenha havido a transferência de titularidade entre a impugnante e os clientes (na maior parte dos casos, grandes supermercados); os produtos retornam acompanhados por notas fiscais de retorno (CFOP 1410 – Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), conforme notas fiscais juntadas (fls. 32.055/32.078); ii) quanto à outra parte dos créditos, ainda que se trate de produtos adquiridos de outras filiais industriais ou de terceiros e depois revendidos, o respectivo aproveitamento se deve à regra geral de não-cumulatividade do IPI, sob pena de dupla incidência do IPI monofásico; o sistema de tributação monofásica se aplica quando a indústria vende para atacadista ou varejista, mas há exceção quando o estabelecimento revendedor pertencer à mesma firma do estabelecimento fabricante (Parecer Normativo nº 13, de 2013); a autoridade fiscal apenas estornou débitos dentro do mesmo período das entradas, ignorando débitos de períodos posteriores, conforme notas fiscais apresentadas na impugnação (fls. 32.079/32.120);

e) Infração 4: i) para o lançamento de débito no valor de R\$ 1.795.119,55 em janeiro de 2009 em virtude de reconstituição da escrita fiscal (ajustes de saldo credor de período anterior) houve

a decadência pelo transcurso do prazo de 5 anos (CTN, art. 150, § 4º), tendo sido a impugnante cientificada do auto de infração em 24/04/2014;

ii) houve cerceamento do direito de defesa porque vários pontos relativos à infração não foram devidamente esclarecidos pela autoridade fiscal, pois não se sabe se o sobredito ajuste de R\$ 1.795.119,55 na escrita fiscal representa glosa de crédito ou lançamento de tributo; houve violação do art. 142 do CTN; deve ser, portanto, declarada a ilegitimidade do lançamento;

f) A multa de 75% foi aplicada sem ser considerado que há argumentos razoáveis para a falta de recolhimento do tributo, uma vez que há “dúvida razoável, de forma que a situação não pode ser comparada àquela em que se deixa de recolher tributo por deixar, sem qualquer motivo para tanto”; para a aplicação da pena devem ser observados os princípios da proporcionalidade e da isonomia, ou equidade: “o que se quer é a aplicação conjunta daquele dispositivo [art. 80 da Lei 4.502/64] com os arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 5º, XLVI [sic], da Constituição Federal”; trata-se de contribuinte idôneo que não merece a “taxação” (sic) de sonegador.

Por fim, repisa toda a argumentação alusiva às infrações imputadas e requer que seja declarada a improcedência do lançamento fiscal; sendo volumosa a documentação das operações, os documentos foram acostados aos autos por amostragem, estando todos os documentos disponíveis na empresa para eventual diligência.

Em 18/12/2014, foi baixada a Resolução DRJ/RPO nº 14-003.231, por esta Turma de Julgamento, com o respectivo voto com o seguinte teor:

“A manifestação de inconformidade, apresentada tempestivamente, cumpre os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 (PAF), de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, e, portanto, dela tomo conhecimento.

Quanto à infração “0003”, da descrição dos fatos, a impugnante aduz que a maioria dos créditos glosados é atinente a devoluções de mercadorias, sem que tenha ocorrido a transferência de titularidade destas.

Apresentou as notas fiscais de venda e de devoluções respectivas (fls. 32.055/32.078). Não efetuou a necessária comprovação das efetivas entradas das mercadorias mediante a apresentação do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RIPI/2002, art. 169, II, “b”).

Portanto, as notas fiscais deverão ser examinadas vis-à-vis os demonstrativos de glosa de crédito e de débito de IPI lançado indevidamente relativos ao subitem “c” das “Infrações Apuradas”, item III, no termo de informação fiscal (fls. 40 e 41).

O sujeito passivo deverá ser intimado, mesmo que as notas fiscais de devolução apresentadas por este sejam genuínas e estejam incluídas na apuração das glosas de créditos, a apresentar a escrituração das notas fiscais de devolução no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente.

Por todo o exposto, a fim de que sejam dirimidas as dúvidas que representam obstáculo à apreciação da lide, voto, com fulcro no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, para que o processo seja restituído à unidade de origem e que sejam realizadas as verificações e prestados os esclarecimentos indispensáveis, com as correções (de valores e de planilhas) porventura resultantes.

Encerrada a instrução processual, o sujeito passivo deverá ser intimado a emitir manifestação a respeito do relatório fiscal de diligência e de documentação eventualmente juntada aos autos, no prazo de 30 (trinta) dias (Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, art. 35, § único)”.

Em resposta à conversão do julgamento em diligência, a autoridade fiscal elaborou o seguinte relatório fiscal (termo de informação fiscal – diligência, de 14/01/2015, fls 34.548/34.551):

“Cuida-se de pedido de diligência da 12ª Turma da DRJ/RPO que, ao apreciar a impugnação ao Auto de Infração do IPI, tombado sob o nº 10410.721370/2014-10, resolveu baixar o processo em diligência para as providências elencadas abaixo:

“Quanto à infração “0003”, da descrição dos fatos, a impugnante aduz que a maioria dos créditos glosados é atinente a devoluções de mercadorias, sem que tenha ocorrido a transferência de titularidade destas.

Apresentou as notas fiscais de venda e de devoluções respectivas (fls. 32.055/32.078). Não efetuou a necessária comprovação das efetivas entradas das mercadorias mediante a apresentação do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RIPI/2002, art. 169, II, “b”).

Portanto, as notas fiscais deverão ser examinadas vis-à-vis os demonstrativos de glosa de crédito e de débito de IPI lançado indevidamente relativos ao subitem “c” das “Infrações Apuradas”, item III, no termo de informação fiscal (fls. 40 e 41).”

*Assim, nos termos solicitados, limitar-nos-emos a esclarecer a infração “0003”, da descrição dos fatos, especificamente no que se refere a hipotéticas glosas indevidas do IPI quando da devolução de mercadorias. Nesse ponto, adiante-se, **não há qualquer reparo a ser feito no auto de infração, como veremos.***

A peça impugnatória aduz que “os créditos glosados se referem, em sua maioria, a devoluções de mercadorias sem que tenha havido a transferência de titularidade entre a impugnante e os clientes (na maior parte dos casos, grandes supermercados); os produtos retornam acompanhados por notas fiscais de retorno (CFOP 1410 – Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), conforme notas fiscais juntadas (fls. 32.055/32.078)”.

*Ou seja: o impugnante entendeu que a fiscalização teria glosado os créditos de IPI decorrentes das devoluções de mercadorias **por ele industrializadas**. Não; não foi isso o que ocorreu. Atente-se, desde já, que a fiscalização não glosou créditos decorrentes das devoluções de **produtos industrializados pelo impugnante**. A fim de que não se alegue cerceamento de defesa, faz-se melhor esclarecer, nesse ponto, os procedimentos adotados pela fiscalização.*

*Verificou-se, no curso da auditoria, que o contribuinte, ora impugnante, lançou, em sua escrita fiscal, todas as devoluções de mercadorias no CFOP 1410 (Devolução de venda **de produção do estabelecimento** em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), sem se preocupar se o produto devolvido foi de produção própria ou recebido de terceiros (outros estabelecimentos, ainda que do mesmo grupo empresarial). Em se tratando de devolução de mercadoria industrializada por outros estabelecimentos, o correto seria lançar as devoluções com o CFOP 1411 (Devolução de venda **de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros** em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).*

*Não obstante tal falha, em lançar indistintamente todas as devoluções no CFOP 1410, a fiscalização identificou quais foram as devoluções dos produtos que **NÃO** foram industrializados pelo contribuinte e procedeu à glosa desses créditos, posto que indevidos. POR OUTRO LADO, manteve integralmente aqueles créditos quando se tratava de devolução de produtos industrializados pelo próprio estabelecimento auditado.*

*A fim de melhor demonstrar o fato ora afirmado, extraímos da tabela “**DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE CRÉDITO**” todas as devoluções de produtos lançadas com o CFOP 1410, com ou sem glosa do IPI, e montamos as tabelas “**DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO DE IPI INDEVIDO**”, ora juntadas ao presente termo (separadas por ano, de 2009 a 2012).*

*Assim, passamos a visualizar no “**DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO DE IPI INDEVIDO**” todas as devoluções de mercadorias, com ou sem glosa dos créditos. Observa-se deste “Demonstrativo”, que quando as devoluções se*

referem a produtos industrializados pelo próprio estabelecimento fiscalizado, NÃO houve glosa (observar que a coluna crédito/indevido encontra-se zerada), conforme exemplo descrito abaixo:

*Abrindo o “**DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO DE IPI INDEVIDO**”, do ano de 2010, observa-se nas seis primeiras devoluções daquela tabela que INEXISTE glosa de créditos (coluna crédito/indevido encontra-se zerada), exatamente porque aqueles produtos foram industrializados pelo próprio estabelecimento fiscalizado. Ou seja, neste caso, os créditos decorrentes das devoluções, lançados pelo contribuinte, foram mantidos.*

Consoante esclarecido no Termo de Informação Fiscal, item III, “c”, os produtos que não foram fabricados pelo estabelecimento sob fiscalização foram identificados com base nas informações colhidas do Sicobe (Sistema de Controle de Produção de Bebidas), o qual demonstra quais foram os produtos efetivamente industrializados pelo estabelecimento fiscalizado. A tabela “Produção Anual - SICOBE”, ora anexada, apresenta todos os produtos industrializados por cada estabelecimento do grupo empresarial fiscalizado.

Assim, amparado nessas informações, identificamos os produtos devolvidos que foram industrializados por outros estabelecimentos, distintos do fiscalizado, e glosamos os créditos.

*Para que o impugnante não alegue que destacou o IPI quando da saída dos produtos recebidos de terceiros, e que, por conseguinte, faria jus ao crédito quando da devolução, lembramos que TODOS os IPI destacados quando da venda de mercadorias adquiridas/recebidas de outros estabelecimentos foram ESTORNADOS, conforme explicitado no Termo de Informação Fiscal, nos seguintes termos: “Desta forma, **para fins de estorno de débitos do imposto**, consideramos como indevido o IPI destacado nas saídas de bebidas que não foram industrializadas pelo estabelecimento..”*

Em síntese: os indevidos destaques de IPI, quando da comercialização de produtos adquiridas/recebidas de outros estabelecimentos, foram ESTORNADOS no trabalho efetuado pela fiscalização. Por conseguinte, não há que se falar em direito a crédito do imposto relativamente a devolução de parte destes produtos.

Saíram sem imposto (vez que estornados); retornam sem imposto, por óbvio.

Isto posto, encaminhamos o presente “Termo de Informação Fiscal – Diligência” para ciência do

Impugnante, juntamente com a Resolução nº 14-003.231, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que, em querendo, apresente o que entender cabível, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência”.(destaques do original)

Foram elaborados demonstrativos de glosa de créditos ou crédito de IPI indevido (fls. 32.136/34.537) e a planilha de produção anual referente ao SICOBÉ (fls. 34.538/34.547).

Cientificado do relatório fiscal de diligência em 15/01/2015 (termo de ciência por abertura de mensagem, fl. 34.554), o sujeito passivo apresentou em 19/02/2015, a manifestação às fls. 34.557/34.562, subscrita pelo patrono (procuração à fl. 34.564), pela qual argüi que não houve comprovação acerca da produção de terceiros e, mesmo que fosse o caso, não há razão para a glosa; trata-se de mera suposição, a partir da análise da planilha do SICOBÉ, a conclusão de que houve devoluções de produção de terceiros, sendo que o ônus da prova é do agente fiscal, conforme doutrina; é destacada como exemplo uma glosa de crédito de 2011 referente à nota fiscal nº 1.284 (Coca Cola/12 600 ml Pet): para o ano anterior, 2010, consta na planilha do SICOBÉ a produção do item pela CBA (matriz), sendo que para 2011 a produção é zero; na verdade, em 2011 poderia ter ocorrido a venda de produto acabado do ano anterior em estoque, portanto o critério utilizado pelo fiscal não é válido; de qualquer modo, os créditos são admissíveis porque correspondem à anulação de débitos pelas saídas, sendo indiferente que o produto seja de fabricação própria ou por terceiros: os créditos e débitos se anulam; não há razão para a glosa de créditos ainda que segundo o argumento da tributação monofásica, tratando-se de transferências de produtos de filiais, o importante é que se trata de devoluções, sendo que sempre há quatro operações envolvidas: 1) o produto entra em transferência de uma filial (crédito); 2) o produto sai para a venda frustrada (débito); 3) o produto retorna em devolução (crédito); 4) o produto sairá para “real venda” (débito). A glosa tendo por justificativa o regime monofásico já teria sido feita na operação 1, tendo sido abordada no item “e” da impugnação. Finalmente, ratifica toda a argumentação vertida na impugnação e entende que a glosa de créditos por devoluções é indevida, devendo ser assegurada a manutenção desses créditos.

Por fim, a decisão Recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

BEBIDAS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

No regime especial de tributação a tributação é monofásica, com a incidência única do imposto na saída do estabelecimento industrial.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO FILIAL. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.

Cobra-se o imposto não lançado em notas fiscais nas saídas do estabelecimento industrial para filial, sendo que no âmbito de regime especial de tributação inexistia previsão legal para suspensão do imposto nas transferências entre estabelecimentos industriais de uma mesma firma.

LANÇAMENTO A MENOR DO IMPOSTO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. VALOR TRIBUTÁVEL.

Cobra-se o imposto lançado a menor nas notas fiscais, sendo a hipótese de industrialização por encomenda no âmbito de regime especial de tributação, com o imposto incidente nas saídas do estabelecimento executor da encomenda; o valor tributável abrange o valor total da operação, no caso, o montante dos insumos e a parcela concernente à industrialização por encomenda.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NÃO DECLARADO EM DCTF.

Cobra-se o imposto não recolhido e não declarado em DCTF referente a saldo credor sem comprovação, supostamente resultante de transferência de créditos entre estabelecimentos de uma mesma firma.

GLOSA DE CRÉDITOS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. DEVOLUÇÕES DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR TERCEIROS. ESTORNO DE DÉBITOS.

Glosam-se os créditos alusivos a devoluções de produtos industrializados por terceiros, pois, sob a égide de regime especial de tributação, os produtos são tributados uma única vez nas saídas dos estabelecimentos industriais, sendo necessário também o estorno dos débitos indevidos nas vendas anteriores às referidas devoluções.

GLOSA DE CRÉDITOS. SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR.

DISCREPÂNCIA ENTRE O SALDO DO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO IPI E O SALDO REGISTRADO NO SISTEMA DE CONTROLE DE CRÉDITOS E COMPENSAÇÕES (SCC).

Glosa-se a diferença entre o saldo credor de período anterior escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI e o saldo credor de período anterior registrado no SCC.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

Sendo configurado o ato ilícito tributário, aplica-se a respectiva sanção que é a multa de ofício prevista em lei.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012 DECADÊNCIA.
INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.*

A contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na hipótese de falta de antecipação de pagamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste nulidade por cerceamento do direito de defesa se o auto de infração ostentar os requisitos legais e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente reiterou os termos da sua defesa.

Em primeira análise do feito, esta Turma Julgadora concluiu pela necessidade de realização de diligência nos seguintes termos:

Diante do exposto, é dada a existência de indícios materiais acerca do argumento apresentado pela Recorrente e, ainda, a necessidade de certeza acerca do procedimento fiscal adotado, como forma de garantir a ampla defesa do contribuinte, reputo necessário que a Autoridade Preparadora esclareça:

(i) Relativamente às glosas decorrentes de devolução de mercadorias, que se esclareça qual critério utilizado pela Fiscalização para segregar as notas fiscais de devolução entre devolução de mercadorias industrializadas pela própria Recorrente e devolução de mercadorias recebidas de terceiros.

(ii) A Fiscalização aduz que foram mantidos os créditos concernentes às devoluções de mercadorias correspondentes ao CFOP 1.410 (devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), e glosadas as devoluções para as quais deveria ter sido utilizado o CFOP 1.411 (devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Assim esclareça se as informações relativas ao CFOP das remessas recebidas em devolução foram confrontadas com as Notas Fiscais de Devolução emitidas.

Solicita-se a apresentação de planilha demonstrativa de tal comparativo.

(iii) Intime o contribuinte a comprovar, mediante Livros de Inventário do período fiscalizado, que possuía em estoque o produto por ela produzido, e que foi recebido em devolução, conforme levantamento fiscal.

Conceda-se vista ao Recorrente acerca do resultado da diligência fiscal e, após, retornem-se os autos a este CARF para julgamento.

Os autos então retornaram com o Parecer Fiscal e Manifestação pelo contribuinte (em 4 vias de igual teor) cujos termos serão analisados em meu voto.

É o relatório.

Voto Vencido

VOTO PARCIALMENTE VENCEDOR

Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Para melhor exame, passo à análise de cada um dos tópicos constantes do Recurso Voluntário apresentado:

a. Suposta falta de lançamento do Imposto. As saídas efetuadas para a filial 07 (CBA) tratam-se de remessa para armazenagem. Não ocorrência do fato gerador do IPI (independentemente da destinação futura das mercadorias)

Inicialmente esclareça-se que a Recorrente foi optante pelo REFRI, regime especial de tributação que determina a incidência única do IPI pelo estabelecimento que industrializar o produto.

De acordo com a autuação fiscal, a Recorrente teria promovido a saída de mercadorias para sua Filial 07 sem o necessário destaque de IPI (IPI não lançado).

Nesse aspecto, demonstra a Recorrente que a saída de mercadorias realizadas ocorreu meramente para fins de armazenamento em outro estabelecimento da mesma empresa (depósito), afirmando inclusive que os valores das mercadorias lançados seriam apenas simbólicos e para fins de transporte.

Legítima, assim, a não incidência do IPI nos artigos 36, II e 43, III, 226, 482, 483 e 484 do RIPI/2010.

Aduz que o fato gerador do IPI pressupõe a entrega dos produtos para outro estabelecimento e que, na hipótese ora em exame, não houve entrega, mas simples armazenamento.

A DRJ, nesse ponto, indefere a defesa do contribuinte sob os seguintes argumentos:

1. *"A impugnante não trouxe aos autos a documentação fiscal concernente ao mencionado retorno dos produtos para o estabelecimento filial remetente (o fiscalizado), tampouco as supostas notas fiscais de venda dos produtos tituladas por este."*
2. *"Não há referência nas notas fiscais apresentadas ao fundamento legal para a alegada suspensão do imposto."*
3. *"Não há previsão legal de remessas com suspensão do imposto, com a finalidade de armazenagem, para outro estabelecimento da mesma firma", que "Há previsão de suspensão para remessas de produtos a depósitos fechados ou armazéns-gerais (empresas que atuam precipuamente nesse mister) e respectivos retornos (RIPI/2002, art. 42, III; RIPI/2010, art. 43, III), e para remessas de produtos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma (RIPI/2002, art. 42, X; RIPI/2010, art. 43, X). Não é o caso das saídas em estudo."*
4. *"a opção pelo regime especial de tributação (REFRI) enfeixa todos os estabelecimentos de uma mesma empresa e todos os produtos por esta industrializados ou importados, sendo que a incidência do imposto se dá uma única vez na saída do estabelecimento industrial (tributação monofásica)"*

Pois bem, quanto aos itens 1 e 2 supra, apontados pela Fiscalização, observo que a Recorrente trouxe aos autos, ainda em sua Impugnação, cópias de parte Notas Fiscais (comprovação por amostragem) que trazem, em seu campo de "dados adicionais" a informação de que a saída se deu para fins específicos de armazenagem.

Ou seja, diferentemente do que afirma a Autoridade Fiscal, tenho que a Recorrente logrou demonstrar que promoveu a saída das mercadorias a título de transporte para armazenamento, e não para fins de efetiva transferência das mercadorias, sendo que apenas esta seria capaz de atrair a incidência do IPI, ainda que no âmbito do REFRI.

Ademais, afirmar que *"Não há previsão legal de remessas com suspensão do imposto, com a finalidade de armazenagem, para outro estabelecimento da mesma firma"*, ou mesmo limitar essa hipótese à remessa para armazenamento em estabelecimento de outro contribuinte seria irrazoável e ultrapassa qualquer interpretação possível da legislação de regência.

Veja-se pela legislação citada acima (artigos 36, II e 43, III, 226, 482, 483 e 484 do RIPI/2010).

*Art. 36. Considera-se ocorrido o **fato gerador**:*

(...)

***II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial** ou equiparado a industrial depositante, **quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea "a", e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);*

*Art. 43. **Poderão sair com suspensão do imposto**:*

(...)

III - os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a depósitos fechados ou armazéns-gerais, bem como aqueles devolvidos ao remetente (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 11);

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral ou depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

Art. 482. Na saída de produtos para depósito em armazém-geral localizado na mesma unidade federada do estabelecimento remetente, assim como em seu retorno a este, será emitida nota fiscal com suspensão do imposto, indicando como natureza da operação: “Outras Saídas - Remessa para Depósito” ou “Outras Saídas - Retorno de Mercadorias Depositadas”.

Parágrafo único. As notas fiscais que acompanharem os produtos serão emitidas pelo depositante, na remessa, e pelo armazém-geral, no retorno.

Art. 483. Na saída de produtos depositados em armazém-geral situado na mesma unidade federada do estabelecimento depositante, com destino a outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa, o depositante emitirá nota fiscal, com destaque do imposto, se devido, e com a declaração de que os mesmos produtos serão retirados do armazém-geral, mencionando endereço e números de inscrição, deste, no CNPJ e no Fisco estadual.

§ 1º O armazém-geral, na saída dos produtos, expedirá nota fiscal para o estabelecimento depositante, sem destaque do imposto, indicando:

I - o valor dos produtos, que será aquele atribuído por ocasião de sua entrada no armazém-geral;

II - a natureza da operação: “Outras Saídas - Retorno Simbólico de Produtos Depositados”;

III - o número, a série, se houver, e a data da nota fiscal do estabelecimento depositante, na forma do caput;

IV - o nome, o endereço e os números de inscrição, do estabelecimento destinatário dos produtos, no CNPJ e no Fisco estadual; e

V - a data da saída efetiva dos produtos.

§ 2º O armazém-geral indicará no verso das vias da nota fiscal do estabelecimento depositante, que deverão acompanhar os produtos, a data de sua efetiva saída, o número, série, se houver, e data da nota fiscal a que se refere o § 1º.

§ 3º A nota fiscal, a que se refere o § 1º será enviada ao estabelecimento depositante, que deverá escriturá-la no livro Registro de Entradas, dentro de dez dias, contados da saída efetiva dos produtos do armazém-geral.

Art. 484. Na saída de produtos para depósito em armazém-geral localizado na mesma unidade federada do estabelecimento destinatário, este será considerado depositante, devendo o

remetente emitir nota fiscal, com destaque do imposto, se devido, e com a indicação do valor e da natureza da operação, e, ainda:

I - como destinatário, o estabelecimento depositante; e

II - local de entrega, endereço e números de inscrição, do armazém-geral, no CNPJ e no Fisco estadual.

§ 1º O armazém-geral deverá:

I - escriturar a nota fiscal que acompanhou os produtos, no livro Registro de Entradas; e

II - apor na mesma nota fiscal a data da entrada efetiva dos produtos, remetendo-a ao estabelecimento depositante.

§ 2º Caberá ao estabelecimento depositante:

I - escriturar a nota fiscal no livro Registro de Entradas, dentro de dez dias, contados da data da entrada efetiva das mercadorias no armazém-geral;

II - emitir nota fiscal relativa à saída simbólica, dentro de dez dias, contados da data da entrada efetiva dos produtos no armazém-geral, na forma do art. 482, mencionando, ainda, número e data do documento fiscal do remetente; e

III - remeter a nota fiscal a que se refere o inciso II deste parágrafo ao armazém-geral, dentro de cinco dias, contados da data da sua emissão.

§ 3º O armazém-geral anotarà na coluna "Observações" do livro Registro de Entradas, relativamente ao registro previsto no inciso I do § 1º, o número, a série, se houver, e a data da nota fiscal referida no inciso II do § 2º.

Nota-se dos dispositivos citados, notadamente os artigos 32 e 46 que, ao contrário do que restou afirmado pela Fiscalização e pela DRJ, a possibilidade de suspensão do IPI na saída para simples armazenagem não está restrita à remessa para estabelecimento considerado "armazém geral". Há expressa permissão legal para que esta ocorra inclusive para **"outro depositário do estabelecimento industrial"**.

Ademais, a questão se soluciona pela própria definição acerca do momento da ocorrência do fato gerador do IPI pela legislação de regência, conforme art. 36, II do RIPI/10, que, expressamente afirma que "*considera-se ocorrido o fato gerador (...) na saída de armazém-geral **ou outro depositário do estabelecimento industrial** ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento*".

Por fim, ainda afirma a Fiscalização que a cobrança do IPI no momento da remessa para a armazenagem seria legitimada pelo fato de a Recorrente ser optante pelo Refri, Regime Especial de tributação regulamentado pelos artigos 222 a 224 do RIPI/10.

Art.222.Os produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, sujeitam-se ao imposto conforme o regime geral de tributação previsto no Decreto

nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, em conformidade com a legislação de regência, na hipótese em que a pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos não optar pelo regime especial de que trata o art. 223 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

Parágrafo único. O disposto no caput, em relação às Posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-V, e Lei nº 11.945, de 2009, art. 18).

Art. 223. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos referidos no art. 222 poderá optar por regime especial de tributação e apurar o imposto em função do valor-base que será expresso em reais por litro, definido a partir do preço de referência, nas condições estabelecidas no Decreto nº 6.707, de 2008, em conformidade com a legislação de regência (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A, 58-J e 58-O, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.945, de 2009, art. 17).

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata o caput:

I- alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrange todos os produtos por ela fabricados ou importados (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-J, § 1º, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32); e

II- será exercida pelo encomendante, quando a industrialização se der por encomenda (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-J, § 3º, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

§ 2º O imposto apurado na forma do caput incidirá:

I- uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no § 3º (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N, inciso I, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32); e

II- sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N, inciso II, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

§ 3º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto apurado na forma do caput será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no inciso VIII do art. 27 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N, parágrafo único, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

Art. 224. Nas hipóteses de infração à legislação dos regimes de que tratam os arts. 222 e 223, a exigência de multas e juros de mora dar-se-á em conformidade com os arts. 552 a 554 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-S, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

Na hipótese presente, deve ser considerada, portanto, a "possibilidade de convivência" da regra geral do REFRI que estabelece como momento de incidência do IPI a saída dos produtos do estabelecimento industrial com a regra de suspensão previstas no já citado artigo 43, III do RIPI/10 (saída para armazenagem).

Entendo que a saída a ser tributada pelo IPI, ainda que no âmbito do REFRI, é tão somente aquela com fins específicos de comercialização. Se o contribuinte indicou corretamente que esta saída ocorreu apenas para fins de armazenagem, não houve alteração de propriedade dos bens apta a legitimar a incidência do imposto, não houve movimentação na cadeia produtiva.

Quanto ao ônus imputado ao contribuinte de comprovar que esses produtos destinados à armazenagem efetivamente retornaram, com a devida vênua, entendo que não assiste razão à Fiscalização. Tal exigência não se faz presente na legislação citada acima e **tampouco foi causa da glosa efetuada, nos estritos termos do Relatório Fiscal**. Como dito, se o contribuinte indicou corretamente nos documentos fiscais a saída para fins de armazenagem e a Fiscalização, ainda que por meio transversal, pretende alegar que tais saídas não se deram para tal fim, é a ela que compete tal ônus.

Ademais, não há qualquer indício nos autos de que a contribuinte tivesse promovido a saída de mercadorias, por exemplo, sem a emissão de documentos fiscais. Se as mercadorias foram vendidas, é pressuposto lógico que tais vendas ocorreram com a emissão de notas fiscais de venda e, conseqüentemente, com o destaque do IPI devido.

A meu ver, legitimar a incidência do IPI na saída de mercadorias com fins específicos de armazenagem, sem qualquer comprovação, por parte do fisco, que tais saídas ocorreram com finalidade distinta daquela informada adequadamente pelo contribuinte, corresponde à permitir a cobrança do imposto sobre operação que não configura fato gerador do IPI, ou, ainda, a cobrança em duplicidade do imposto.

Pelo exposto, entendendo que a saída para fins específicos de armazenagem dos produtos ocorreu com obediência aos parâmetros legais, com a devida indicação nos documentos fiscais, afasto a exigência do IPI.

b. Suposto lançamento a menor - industrialização por encomenda. Apenas os produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03 da TIPI estão sujeitos ao Regime Especial previsto nos arts. 58-A a 58-T da Lei nº 10.833/2003

Especificamente com relação aos produtos "Fruit Del Valle", industrializados por encomenda para a empresa SAAB, alega a Fiscalização que houve destaque do imposto a menor que o devido (IPI lançado a menor).

A infração foi assim descrita pelo Relatório Fiscal:

"Ademais, observou-se destaque do imposto menor que o devido, nas saídas dos produtos FRUIT DEL VALLE, industrializados por encomenda para a empresa SAAB, filial 13, nos anos de

2011 e 2012, conforme detalhado no DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DE IPI LANÇADO A MENOR, em anexo"

Desse modo, ainda de acordo com o Relatório Fiscal, foi exigido o IPI da Recorrente com base nos parâmetros estabelecidos pelo REFRI

Na hipótese, não há divergência quando ao fato de que houve a industrialização por encomenda dos produtos em questão, mas, sim, quando ao fato o produto "Fruit Del Valle" estar ou não inserido no âmbito do REFRI.

O Contribuinte alega que o art. 58-A da Lei nº 10.833/2003, ao estabelecer os produtos incluídos no âmbito do REFRI, não inclui o NCM do Produto "Fruit Del Valle", que seria classificado na posição NCM/SH **2009.90.00**:

*Art. 58-A.A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos **21.06.90.10** Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código **22.02.90.00**, e **22.03**, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)*

Parágrafo único. A pessoa jurídica encomendante e a executora da industrialização por encomenda dos produtos de que trata este artigo são responsáveis solidários pelo pagamento dos tributos devidos na forma estabelecida nesta Lei.

Todavia, entende a Fiscalização que *"ainda que o produto em tela fosse enquadrado na classificação fiscal NCM NCM/SH 2009.90.00, a tributação se dá, necessariamente, pelo regime especial, com alíquotas específicas (ad rem)"*.

Ora, como pode a Fiscalização incluir do âmbito do REFRI um produto não previsto na Lei instituidora do REFRI?

Com efeito, nos termos do parágrafo único do art. 58-N da Lei nº 10.833/03, o IPI só seria devido na saída do estabelecimento que o industrializar na hipótese de o produto estar submetido ao REFRI, **o que não logrou comprovar a Fiscalização**.

De fato, em nenhum momento a Fiscalização questionou o NCM 2009.90.00 informado pela Recorrente em suas Notas Fiscais para fins de legitimar a inclusão de tais produtos no REFRI.

Nesse aspecto, é de se rechaçar o argumento constante tão-somente do acórdão Recorrido no sentido de que o a *"marca comercial "DEL VALLE FRUT" consta no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008"*, que estabelece justamente as alíquotas do IPI no âmbito do REFRI. É que a referida marca comercial pode ser destinada a diversos produtos,

no caso, tanto para "mistura de sucos" (NCM 2009.90.00), como, por exemplo, "Refrescos, Isotônicos, Energéticos." (NCM 2202.10.00 Ex 01, 2202.90.00 Ex 04, 2202.90.00 Ex 05, conforme tabela VII do Decreto nº 6.707/de 2008).

Na hipótese, portanto, a Fiscalização apenas poderia ter enquadrado os produtos em questão na exigência do IPI no âmbito do REFRI caso tivesse comprovado que os produtos não seriam "mistura de sucos", conforme declarado pelo contribuinte, mas, sim "refrescos, isotônicos, energéticos", sendo que sequer consta nos autos alegação nesse sentido.

Por fim, há que se observar a seguinte disposição constante do acórdão recorrido:

Somente houve destaque do imposto pelo sujeito passivo nas notas fiscais de saída sobre a parcela correspondente aos insumos aplicados na industrialização por encomenda, conforme o precitado demonstrativo e a amostragem de notas fiscais (fls. 32.046/32.050) trazida aos autos pela impugnante.

O valor tributável do imposto deve abranger o valor da operação em todas as parcelas (no caso, insumos empregados na industrialização e valores cobrados a título de industrialização por encomenda), ex vi do RIPI/2002, art. 131, II, e do RIPI/2010, art. 190, II.

Todavia, é de se observar que, conforme se depreende do Relatório Fiscal do Auto de Infração, **não é essa a acusação fiscal**. A afirmação do Relatório Fiscal é no sentido de que houve o recolhimento a menor do IPI uma vez que os produtos não teriam sido tributados em conformidade com as alíquotas estabelecidas no âmbito do REFRI.

Não houve, na autuação, qualquer questionamento quanto à composição da base de cálculo dos produtos em questão, mas, simplesmente, a sua tributação nos termos do REFRI, ou seja, sobre valor por litro pré-estabelecido pela Administração tributária.

Veja-se, nesse sentido, que o enquadramento legal utilizado no Auto de Infração, dentre os quais não há qualquer menção aos dispositivos legais citados pelo acórdão recorrido para fundamentar o lançamento fiscal:

Enquadramento Legal**Fatos geradores ocorridos entre 01/11/2009 e 31/05/2010:**

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIP/02);

Arts. 15, 16, 17, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIP/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2010 e 30/06/2010:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIP/02);

Arts. 15, 16, 17, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIP/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIP/10);

Arts. 15, 16, 17, 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIP/10);

Fatos geradores ocorridos entre 01/08/2011 e 30/09/2012:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIP/10);

Arts. 15, 16, 17, 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIP/10);

Desse modo, afasto a exigência do IPI, no âmbito do REFRI, sobre as saídas de mercadorias por encomenda classificadas no NCM 2009.90.00.

c. Não houve falta de declaração ou saldo devedor do IPI no mês de setembro de 2012.

Nesse ponto, a acusação fiscal está assim descrita:

O sujeito passivo apurou, no Livro de Apuração do IPI, no mês de setembro de 2012, saldo devedor do imposto no valor de R\$ 728.078,88, conforme se observa do respectivo livro, anexo aos autos.

Todavia, esse saldo não retrata a realidade em virtude de erros praticados pelo contribuinte quando da transposição de saldo credor de um dado período para o período subsequente. A anexa planilha "PLANILHA DE RECONSTITUIÇÃO DE ESCRITA DO IPI/DADOS DO CONTRIBUINTE" corrige esses deslizos, apresentando o saldo que deveria constar do Livro de Apuração do contribuinte. No caso do mês de setembro de 2012, caso o contribuinte tivesse transposto o saldo anterior de forma correta, o saldo devedor daquele mês seria menor que o apresentado na sua escrita fiscal, qual seja: R\$ 646.986,18.

Já o contribuinte alega que não houve apuração de saldo devedor nesse período, uma vez que ocorreu a transferência de créditos entre estabelecimentos da mesma empresa, o que teria sido comprovado por cópias de documentos contábeis apresentados.

Nesse sentido, manifestou-se a DRJ:

A impugnante sustenta que não houve saldo devedor de IPI referente ao mês de setembro de 2012 com falta de recolhimento ou de declaração em DCTF. Teria ocorrido, em 30/09/2012, uma transferência de créditos no montante de R\$ 646.969,22 da filial situada em Arapiraca (ARP) para a matriz de Maceió (MCZ), conforme registro no livro razão e com base na Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, art. 21, § 1º, III, c/c a IN SRF nº 87, de 21 de agosto de 1989, item “6”.

Na época, setembro de 2012, não havia ainda acontecido o evento sucessório já aludido neste julgado. O beneficiário da transferência de créditos teria sido o estabelecimento matriz da CBA (CNPJ 08.965.289/0001-95) que, segundo o sistema de processamento de dados da RFB (cadastro do CNPJ), era sediado em Maceió, AL; o estabelecimento titular dos créditos, também conforme o cadastro do CNPJ, teria sido a filial com o CNPJ 08.965.289/0008-61, de Arapiraca, AL.

A impugnante carrou aos autos apenas uma cópia de mensagem eletrônica (e-mail) com suposto extrato do livro Razão com transferência de créditos no importe de R\$ 646.969,22 da filial situada em Arapiraca (ARP) para a matriz de Maceió (MCZ), às fls. 32.052 e 32.053.

Não houve escrituração dos créditos transferidos no Livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento matriz da CBA, consoante a “escrituração do contribuinte” que consta do demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal (Fls. 31.881 e 31.882).

Impende, então, fazer os seguintes comentários acerca de atos normativos suscitados pela impugnante.

Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, art. 21:

“Art. 21. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, somente para dedução de débitos do IPI, caso se refiram a:

I - créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art.

Iº da Portaria MF nº 134, de 18 de fevereiro de 1992; e

III - créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item " 6" da Instrução Normativa SRF nº 87, de 21 de agosto de 1989".(g.m.)

O item "6" da IN SRF nº 87, de 1989, tem o seguinte teor:

"O estabelecimento industrial que der saída para filial atacadista, com suspensão do imposto (RIPI/82, artigo 36, inc. XVII), a produtos incluídos no regime previsto nos artigos 1º e 3º da Lei nº 7.798/89, poderá transferir para a mesma o crédito do tributo relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização desses produtos transferidos, desde que tenha condições de demonstrar a equivalência entre a quantidade desses produtos remetidos e o valor do crédito correspondente aos insumos adquiridos, empregados na industrialização dos produtos assim remetidos".(g.m.)

A despeito de que a suspensão de que trata o RIPI/2010, art. 43, X, seja aplicável a transferências de produtos entre quaisquer estabelecimentos industriais ou equiparados a indústria de uma mesma empresa, o item "6" acima transcrito faz referência específica a saídas de estabelecimento industrial que seja matriz para filiais atacadistas.

No caso em tela, a matriz da CBA (Maceió), estabelecimento industrial, teria recebido produtos de um estabelecimento filial (Arapiraca). O estabelecimento de Maceió era matriz, e não filial, e não era atacadista (revendedora no atacado), mas sim estabelecimento industrial, sucedido pelo estabelecimento filial fiscalizado de Companhia Maranhense de Refrigerantes.

Mesmo que tal não representasse empecilho para a transferência de créditos, houve o descumprimento de condição sine qua non: o sujeito passivo deixou de efetuar a demonstração inequívoca da equivalência quantitativa entre as saídas de produtos e o consumo de insumos.

Entendo que na hipótese dos autos, não cabe adentrar em qualquer discussão acerca da legitimidade do crédito apurado. O fundamento central utilizado pela autuação é de que a dita transferência não foi levada a registro no Livro de Apuração do IPI. E a Recorrente não contesta tal fato, apenas afirma que em seus livros contábeis, a transferência foi declarada.

Não nego, a rigor, que os documentos contábeis fazem prova a favor do contribuinte. Contudo, deve-se ater à peculiaridade do regime de apuração do IPI e a necessidade de manutenção dos dados em Livro de Apuração.

Entendo que, na hipótese, exigir que a fiscalização "escriture" no livro fiscal um crédito que deixou de ser levado a registro pelo contribuinte, extrapola a lide posta. Se o

contribuinte possui o crédito mencionado, nada impede que este seja levado à apuração do IPI de forma extemporânea pelo próprio contribuinte.

Ou seja, não se está, aqui, negando ao contribuinte o direito ao crédito (como fez a DRJ, de forma extra-petita, inclusive), mas, apenas, afirmando que a escrituração no livro de apuração do IPI não pode ser imposta à Administração Tributária em sede de contencioso administrativo.

Diante da situação narrada, entendo que, a despeito do eventual registro contábil das transferência de créditos entre estabelecimentos, o fato de tais créditos não terem sido levados à escrituração no Livro de Apuração do IPI não legitima sua apropriação à época dos fatos (setembro de 2012).

d. Glosa de créditos decorrentes de devoluções de mercadorias.

Esse é o ponto mais controvertido da presente autuação.

Nesse ponto da autuação fiscal, a Fiscalização, afirma ter verificado "*grande movimentação de transferência de produtos para comércio entre os estabelecimentos da mesma empresa (CIAL e CBA), sem observância da legislação que rege o setor de bebidas*".

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, embora o Regime Especial de Tributação (REFRI) ao qual se sujeita a Recorrente preveja a tributação única na saída do estabelecimento industrial, a contribuinte estaria se creditando indevidamente quando da transferências recebidas de outros estabelecimentos, e se debitando nas saídas posteriores.

Assim, a partir de informações colhidas do Sicobe (Sistema de Controle de Produção de Bebidas, a Fiscalização teria identificado quais produtos foram efetivamente industrializados pelo contribuinte, estornando o IPI destacado relativamente às demais bebidas.

Buscando maiores esclarecimentos acerca do procedimento adotado pela Fiscalização, a DRJ solicitou diligência fiscal (fl. 34.549 e seguintes) por meio da qual buscou se solucionar a seguinte questão:

"Quanto à infração "0003", da descrição dos fatos, a impugnante aduz que a maioria dos créditos glosados é atinente a devoluções de mercadorias, sem que tenha ocorrido a transferência de titularidade destas.

Apresentou as notas fiscais de venda e de devoluções respectivas (fls. 32.055/32.078). Não efetuou a necessária comprovação das efetivas entradas das mercadorias mediante a apresentação do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RIPI/2002, art. 169, II, "b").

Portanto, as notas fiscais deverão ser examinadas vis-à-vis os demonstrativos de glosa de crédito e de débito de IPI lançado indevidamente relativos ao subitem "c" das "Infrações Apuradas", item III, no termo de informação fiscal (fls. 40 e 41)."

Colocado o questionamento, o retorno da Fiscalização foi emitido nos seguintes termos:

*Assim, nos termos solicitados, limitar-nos-emos a esclarecer a infração “0003”, da descrição dos fatos, especificamente no que se refere a hipotéticas glosas indevidas do IPI quando da devolução de mercadorias. Nesse ponto, adiante-se, **não há qualquer reparo a ser feito no auto de infração, como veremos.***

A peça impugnatória aduz que “os créditos glosados se referem, em sua maioria, a devoluções de mercadorias sem que tenha havido a transferência de titularidade entre a impugnante e os clientes (na maior parte dos casos, grandes supermercados); os produtos retornam acompanhados por notas fiscais de retorno (CFOP 1410 – Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), conforme notas fiscais juntadas (fls. 32.055/32.078)”.

(...)

*Ou seja: o impugnante entendeu que a fiscalização teria glosado os créditos de IPI decorrentes das devoluções de mercadorias **por ele industrializadas**. Não; não foi isso o que ocorreu. Atente-se, desde já, que a fiscalização não glosou créditos decorrentes das devoluções de **produtos industrializados pelo impugnante**. A fim de que não se alegue cerceamento de defesa, faz-se melhor esclarecer, nesse ponto, os procedimentos adotados pela fiscalização.*

*Verificou-se, no curso da auditoria, que o contribuinte, ora impugnante, lançou, em sua escrita fiscal, todas as devoluções de mercadorias no CFOP 1410 (Devolução de venda **de produção do estabelecimento** em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), sem se preocupar se o produto devolvido foi de produção própria ou recebido de terceiros (outros estabelecimentos, ainda que do mesmo grupo empresarial). Em se tratando de devolução de mercadoria industrializada por outros estabelecimentos, o correto seria lançar as devoluções com o CFOP 1411 (Devolução de venda **de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros** em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).*

*Não obstante tal falha, em lançar indistintamente todas as devoluções no CFOP 1410, a fiscalização identificou quais foram as devoluções dos produtos que **NÃO** foram industrializados pelo contribuinte e procedeu à glosa desses créditos, posto que indevidos. POR OUTRO LADO, manteve integralmente aqueles créditos quando se tratava de devolução de produtos industrializados pelo próprio estabelecimento auditado.*

*Para que o impugnante não alegue que destacou o IPI quando da saída dos produtos recebidos de terceiros, e que, por conseguinte, faria jus ao crédito quando da devolução, lembramos que **TODOS** os IPI destacados quando da venda de*

*mercadorias adquiridas/recebidas de outros estabelecimentos foram ESTORNADOS, conforme explicitado no Termo de Informação Fiscal, nos seguintes termos: “Desta forma, **para fins de estorno de débitos do imposto**, consideramos como indevido o IPI destacado nas saídas de bebidas que não foram industrializadas pelo estabelecimento..”*

Em síntese: os indevidos destaques de IPI, quando da comercialização de produtos adquiridas/recebidas de outros estabelecimentos, foram ESTORNADOS no trabalho efetuado pela fiscalização. Por conseguinte, não há que se falar em direito a crédito do imposto relativamente a devolução de parte destes produtos. Saíram sem imposto (vez que estornados); retornam sem imposto, por óbvio.

Prestados estes esclarecimentos pela Autoridade Preparadora, a DRJ apresentou a seguinte conclusão:

Se no item III, c, do “termo de informação fiscal” (fls. 35/43), não estava suficientemente claro o procedimento adotado pela autoridade fiscal, com os esclarecimentos desta veiculados no “termo de informação fiscal – diligência” (fls 34.548/34.551) em resposta à Resolução de diligência, não resta dúvidas sobre a pertinência da atuação efetuada pelo agente fazendário.

Não há créditos a ser escriturados e utilizados pelo sujeito passivo na hipótese de devoluções de produtos industrializados por outras empresas ainda que da mesma firma, ou, para ser mais exato, grupo empresarial.

Outrossim, como se trata de produtos submetidos à tributação monofásica, característica peculiar do regime especial de tributação, são indevidos os débitos do imposto nas saídas do estabelecimento do sujeito passivo de produtos fabricados por outros estabelecimentos e passíveis de estorno, como ocorreu.

No caso, foram mantidos os créditos concernentes às devoluções da produção própria e que, de verdade, correspondem ao CFOP 1.410 (devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária).

As notas fiscais (fls. 32.055/32078) apresentadas pela impugnante na peça de contestação ao auto de infração, na maioria dos casos, correspondem a saídas e devoluções de produção própria, com nenhuma glosa (glosa zero) no demonstrativo de glosas (fls. 32.136/34.537). Algumas notas fiscais de devolução, como, por exemplo, a nota fiscal nº 1691221, de 08/12/2012, se referem parcialmente a mercadorias adquiridas de terceiros, sendo as glosas, portanto, parciais.

A impugnante errou ao não segregar as devoluções em dois tipos distintos: de produção própria e de produção efetuada por outros estabelecimentos. No segundo caso, deveria ter sido utilizado o CFOP 1.411 (devolução de venda de mercadoria

adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Assim, foram glosados os créditos correspondentes realmente ao CFOP 1.411 e estornados os débitos que haviam sido escriturados nas saídas a título de revenda (de produtos industrializados por terceiros) anteriores às devoluções.

No “demonstrativo de débito de IPI lançado indevidamente”, às fls. 675/31.879, estão consignados os valores de débito indevido do imposto e que foram estornados na reconstituição da escrita fiscal (demonstrativo às fls. 31.881/31.882).

A despeito de alegação contrária da contribuinte na peça impugnatória (cópias de notas fiscais de 2013, doc. 07, fls. 32.080/32.120), o extenso demonstrativo de débitos lançados indevidamente abarca todas as saídas relativas à produção de terceiros, com créditos indevidos por devoluções subseqüentes.

O conhecimento da verdadeira natureza das devoluções foi possível à luz da planilha de produção anual do SICUBE, com a vinculação dos diversos produtos aos estabelecimentos produtores.

Toda a argumentação trazida pelo sujeito passivo na manifestação ao relatório de diligência é falaciosa.

Não houve glosa de crédito relativa à nota fiscal nº 1.284, de 09/04/2011, no demonstrativo de glosa de crédito de IPI (fl. 32.194). Aliás, a referida nota fiscal não exhibe destaque do imposto. De conseguinte, a elucubração da impugnante sobre venda em ano subseqüente de produto em estoque é ociosa.

Consoante explicação da autoridade fiscal, algumas linhas do demonstrativo de glosa de créditos (fls. 32.136/34.537), preparado e juntado aos autos após a Resolução de diligência, correspondem a glosas de valor nulo, apenas para efeito ilustrativo. O demonstrativo que instruíra a peça fiscal originalmente enfeixava somente as glosas de créditos efetuadas (fls. 126/674).

Na tributação monofásica, o imposto incide somente na saída do estabelecimento industrializador, podendo este efetuar o crédito dos insumos empregados no processo produtivo.

No caso em estudo, de 2009 a 2012, diversos estabelecimentos filiais e empresas que compõem o mesmo grupo empresarial (terceiros sob a ótica do princípio da autonomia dos estabelecimentos que rege o IPI, conforme o RIPI/2002, art. 518, IV, e o RIPI/2010, art. 609, IV) transferiram produtos acabados para a CBA (matriz), posteriormente sucedida pelo sujeito passivo, com a tributação única prevista pelo sistema monofásico que é o principal apanágio do regime especial de tributação das bebidas.

Nas revendas efetuadas pela CBA (matriz) para estabelecimentos comerciais não haveria incidência do imposto (não há previsão legal para tal). O imposto foi indevidamente destacado nas notas fiscais de revenda; daí, portanto, o estorno dos débitos empreendido pela autoridade fiscal.

Nas devoluções das revendas a estabelecimentos comerciais (supermercados, etc.) dos produtos adquiridos de terceiros jamais deveria ter sido promovido o aproveitamento de créditos, por ser este absolutamente irregular em face da tributação monofásica (falta de previsão legal).

Destarte, todo o procedimento da autoridade fazendária (glosa dos créditos e anulação dos débitos) é revestido de fundamentação e está absolutamente correto, sem a inversão do indispensável ônus da prova.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente apresenta sua irresignação nos seguintes termos:

A Fiscalização, em resposta à solicitação da DRJ, justificou a glosa sob o argumento de que os créditos glosados se referem a devoluções de produção de terceiros, revendida pela Impugnante, cujo CFOP seria CFOP 1411; fato que legitimaria a glosa.

A Recorrente se manifestou sobre as considerações da Autoridade Fiscal alertando que há duas questões a considerar: a primeira é a falta de demonstração de que se trata de produção de terceiro; a segunda é que, mesmo que fosse, o que se admite por hipótese, ainda assim a glosa não se justifica.

(...)

Isso porque, quanto à conclusão de que os produtos teriam sido produzidos por terceiros e não pela recorrente, pela explicação prestada pela Fiscalização, nota-se que esta chega aos produtos supostamente não produzidos pela unidade autuada através do relatório de produção anuan-SICOB. E a lógica aplicada é a seguinte: verifica-se se o produto constante na nota foi produzido naquele ano pela unidade; se não foi, conclui-se que foi transferido de outra filial e, assim, glosa-se o crédito.

Veja-se que apesar de parecer lógica a premissa adotada pela Fiscalização, mostra-se como mera suposição. Não foi produzida prova concreta de que o produto não foi produzido pela Autuada e sim mera suposição.

A Recorrente apresenta exemplos para ilustrar a situação narrada, qual seja, o fato de que determinados itens glosados sob a justificativa de não terem sido produzidos pela Recorrente, mas recebidos de terceiros, teriam sido, em verdade, produzidos no ano anterior ao da saída.

Por essa razão, o feito foi inicialmente baixado em diligência por esta Turma.

9 páginas:

A Autoridade Preparadora apresentou detalhado Relatório fiscal composto de

“(i) Relativamente às glosas decorrentes de devolução de mercadorias, que se esclareça qual critério utilizado pela Fiscalização para segregar as notas fiscais de devolução entre devolução de mercadorias industrializadas pela própria Recorrente e devolução de mercadorias recebidas de terceiros.”

Verificou-se, no curso da auditoria fiscal, que o contribuinte, ora recorrente, registrou em suas escritas fiscais devoluções de produtos adquiridos de terceiros, com o indicativo de CFOP 1410, o qual seria exclusivo para registrar as devoluções de produtos industrializados pelo próprio estabelecimento fiscalizado (CFOP 1410: Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária).

Nesse caso, em se tratando de devolução de produtos adquiridos de terceiros para mera revenda, o correto seria lançar tais devoluções elegendo o CFOP 1411, o que não ocorreu, salvo em raras operações (Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Por este motivo, fez-se necessário segregar aquelas devoluções para que se procedesse à anulação dos créditos do IPI, uma vez que as devoluções que tiveram por origem a revenda de mercadorias adquiridas de terceiros não fazem jus aos créditos de IPI, haja vista a não incidência deste tributo quando da antecedente venda dos respectivos produtos.

Por outro lado, foram integralmente mantidos aqueles créditos quando se tratava de devolução de produtos efetivamente industrializados pela própria recorrente.

Nesse ponto, pergunta a Ilustre Conselheira: “qual critério utilizado pela Fiscalização para segregar as notas fiscais de devolução entre devolução de mercadorias industrializadas pela própria Recorrente e devolução de mercadorias recebidas de terceiros”?

*Consoante esclarecido no Termo de Informação Fiscal, item III, “c”, fls. 35/43, **os produtos que foram adquiridos de terceiros são aqueles que não foram industrializados pela recorrente. Assim, todo produto, vendido pela recorrente, que não foi por ela industrializado é porque foi adquirido de terceiros.***

*O Sistema SICOBEB (Sistema de Controle de Produção de Bebidas), instalado no estabelecimento fiscalizado, demonstra inexoravelmente quais foram os produtos efetivamente industrializados pelo estabelecimento da recorrente. **Assim, ao se confrontar os produtos devolvidos com os dados do SICOBEB, constata-se se determinado produto foi ou não industrializado pelo estabelecimento fiscalizado.***

A tabela “Produção Anual - SICOBÉ”, já anexada ao processo, fls. 31883/31927, apresenta todos os produtos industrializados por cada estabelecimento do grupo empresarial fiscalizado. Assim, amparado-se naquelas informações, identificaram-se os produtos em devolução que não foram industrializados pelo estabelecimento fiscalizado e glosaram-se os créditos de IPI, posto que claramente indevidos, conforme metodologia indicada adiante.

Para melhor visualização do que ora se esclarece, anexamos à presente diligência a planilha “IDENTIFICAÇÃO DOS PRODUTOS OBJETO DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS - PERÍODO DE 2009 A 2012”, fls. 34843/34844, a qual demonstra exclusivamente os produtos que foram objeto de devolução no período fiscalizado.

Embora **todas** as glosas de créditos constem detalhadamente nas planilhas “DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE CRÉDITO”, fls. 126 a 674, juntamos à presente diligência, com o objetivo de tornar ainda mais claro o trabalho desenvolvido pela fiscalização, a planilha “RESULTADO DA ANÁLISE DAS GLOSAS DE CRÉDITO RELATIVAS ÀS DEVOLUÇÕES”, fls. 34850 a 35086, a qual retrata apenas as glosas decorrentes das devoluções ora em discussão. Não se trata de dados novos, mas do resultado da aplicação de um filtro (CFOP 1410 e 1411) sobre aquelas planilhas antes anexadas.

Nesse diapasão, esclareçamos a metodologia adotada pela fiscalização para segregar as devoluções entre produtos adquiridos para revenda e produtos industrializados pela recorrente, vejamos:

1) Identificaram-se, inicialmente, todos os produtos objeto de devoluções, CFOP 1410 e 1411, chegando-se aos produtos indicados na planilha “IDENTIFICAÇÃO DOS PRODUTOS OBJETO DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS - PERÍODO DE 2009 A 2012”, fls. 34843/34844,;

2) Dentre aqueles produtos objeto de devoluções, identificaram-se quais deles não foram industrializados pela recorrente. Para tanto, observaram-se as informações constantes do SICOBÉ, do início da fiscalização até a data da devolução do referido produto, fls. 31883/31927. Neste caso, uma vez identificados os produtos devolvidos e que **nunca** foram industrializados pela recorrente, **até a data da respectiva devolução**, estes foram selecionados para glosa do crédito, por não restarem dúvidas de que foram adquiridos de terceiros. **Ora, se o estabelecimento da recorrente não fabricava o produto à data da devolução e nunca o fabricou até então, naturalmente que aquele produto foi adquirido de terceiros.**

3) Para os casos em que, no mesmo ano da devolução do produto, houve a compra para revenda e, simultaneamente, o produto foi industrializado pela recorrente, manteve-se INTEGRALMENTE o crédito, posto que aqui poderia haver uma dúvida quanto à origem da mercadoria. Ou seja: **havendo**

dúvida quanto à origem de determinado produto devolvido, adquirido para revenda ou industrializado pela recorrente, manteve-se integralmente o crédito do IPI.

4) Finalmente, para os casos em que, no ano da devolução do produto houve a compra para revenda e não houve a industrialização do referido produto, **mas houve a sua industrialização no ano imediatamente anterior, teve-se o cuidado de analisar os estoques em 31/12, para se ter segurança na eventual glosa do crédito.**

Nestes casos, procedeu-se à verificação dos estoques em 31/12, do ano anterior ao da devolução, e analisaram-se as vendas subsequentes até a data em que se deu a devolução, definindo-se, então, se o crédito era devido ou não.

Exemplo: caso o estoque do produto “X”, em 31/12, tivesse sido ***largamente*** consumido por suas vendas muito antes da data da devolução, significa dizer que o produto devolvido foi adquirido para revenda, porquanto indevido o crédito.

Essa derradeira, e residual, situação (item 4) é a que, talvez, cause mais dificuldade no entendimento. Por sinal, aqui se situa o caso concreto trazido à baila pela recorrente em sua peça de irresignação, como veremos abaixo.

A recorrente afirma em sua peça recursal que (pág. 25 do recurso voluntário):

“Veja que a suposição da Fiscalização ao comparar a produção anual com os itens vendidos no mesmo período é totalmente falível, pois o produto vendido em um ano pode muito bem ter sido produzido em outro período e estar estocado.”

(sem destaque no original).

Em adendo ao aventado, a recorrente trás à baila o seguinte exemplo:

“Veja como exemplo no demonstrativo referente às glosas do ano de 2011 (o mesmo do exemplo antes dado). Há uma glosa de uma operação realizada com a NF nº 1016 (com mesma data da nota dada como exemplo anteriormente), em que o produto que gerou o crédito glosado foi “COCA COLA/12 600 ML/PET” (mesmo produto antes dado como exemplo). Veja um decote do demonstrativo:”

(...)

“Tal glosa, provavelmente, se deu porque o relatório de produção anual – SICOB mostra que em 2011 não houve produção deste produto (fl. 5 do relatório) ...”

Pois bem, a recorrente exemplifica exatamente com a situação de que tratamos no item “4”, que cuida da metodologia adotada pela fiscalização, o que nos oportuniza demonstrar

pormenorizadamente a metodologia do trabalho fiscal, utilizando-se do exemplo apontado pela recorrente.

A recorrente aduz a situação de uma devolução de produto para o qual não houve a industrialização no ano em que se deu a devolução (2011), mas que houve industrialização, por ela, em ano imediatamente anterior (2010). Assim, avento a recorrente a possibilidade de tal devolução ter sido de produto por ela industrializado.

Como já esclarecido, os produtos residualmente identificados na situação apontada pela recorrente tiveram seus créditos de IPI glosados, quando de suas devoluções, pelos seguintes motivos, cumulativamente:

- 1) não foram industrializados pelo fiscalizado no ano em que se deu a devolução;*
- 2) foram industrializados no ano imediatamente anterior;*
- 3) o estoque em 31/12 foi largamente consumido muito antes da data da devolução.*

Vejam os casos levantados pela recorrente:

**Produto: COCA COLA/12 600 ML/PET (Código do produto 108);*

**Devolução: abril de 2011, conforme demonstrativo acima, colacionado pela recorrente;*

**Última data em que se deu a industrialização pelo estabelecimento: setembro/2010, conforme demonstrativo do SICOB, fl. 34843;*

**Saldo em estoque do produto COCA COLA/12 600 ML/PET (Código do produto 108) em 31/12/2010, conforme dados do SPED Fiscal: 5,83 caixas, fls. 34845 a 34849;*

MesMov Data CodProduto Produto Unidade Qtde_Estoque 12/2010 31-dez-10 108 COCA COLA/12 600 ML PET Caixa 5,833

**Vendas do produto COCA COLA/12 600 ML/PET de janeiro a abril de 2011, conforme dados extraídos do SPED Fiscal: 23.351 caixas.*

MesMov CodProduto Produto Qtde 01/2011 108 COCA COLA/12 600 ML PET 4.906,00 02/2011 108 COCA COLA/12 600 ML PET 5.620,00 03/2011 108 COCA COLA/12 600 ML PET 6.798,00 04/2011 108 COCA COLA/12 600 ML PET 6.027,00 23.351,00

Depreende-se, dos dados apresentados acima, que a recorrente industrializou o produto COCA COLA/12 600 ML/PE até setembro de 2010, terminando o ano de 2010 com apenas 5 caixas em estoque. De janeiro a abril de 2011, a recorrente vendeu 23.351 caixas do referido produto. Só em janeiro foram vendidas 4.906 caixas. Ou seja: a devolução ocorrida em abril

de 2011 teve por origem, por óbvio, as compras para revendas efetuadas já em 2011.

Essa, Senhores Conselheiros, foi a metodologia adotada pela fiscalização em tais casos, o que deixa claro a improcedência da alegação da defesa, no sentido de que tais devoluções poderiam ter sido fruto de produto industrializado pelo próprio fiscalizado.

Conforme ventilado no início deste relatório, cabe esclarecer o motivo pelo qual se afirmou que qualquer estorno que eventualmente se fizesse naquelas glosas não traria qualquer benefício à recorrente. Sigamos o raciocínio.

Para todos os produtos identificados como de mera revenda, ou seja, produtos que não foram industrializados pela recorrente, a fiscalização teve o cuidado de estornar os débitos de IPI lançados pelo sujeito passivo, quando da venda dos mesmos, posto que indevidos.

Relembre-se aqui que esta era uma prática usual da recorrente, a de submeter à tributação do IPI as vendas de produtos adquiridos para revenda, o que era indevido. Diante de tal irregularidade, a fiscalização, a bem do contribuinte, estornou todos aqueles débitos.

*Ora, em sua defesa a recorrente alega que os produtos devolvidos, que tiveram seus créditos glosados, **foram por ele industrializados**. Se chegássemos à conclusão, por hipótese, de que cabia razão à recorrente, teríamos que restabelecer os débitos que foram estornados na escrita, quando da antecedente venda dos referidos produtos, posto que foram considerados como adquiridos de terceiros. Assim, o resultado matemático sobre o auto de infração seria nulo.*

É por isso que se afirmou que qualquer estorno que eventualmente se fizesse naquelas glosas não traria qualquer benefício à recorrente, posto que idêntico valor de débito teria que ser restabelecido, anulando-se qualquer diferença pretendida.

Passemos, agora, ao segundo questionamento formulado pela autoridade julgadora, verbis:

(ii) A Fiscalização aduz que foram mantidos os créditos concernentes às devoluções de mercadorias correspondentes ao CFOP 1.410 (devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), e glosadas as devoluções para as quais deveria ter sido utilizado o CFOP 1.411 (devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Assim esclareça se as informações relativas ao CFOP das remessas recebidas em devolução foram confrontadas com as Notas Fiscais de Devolução emitidas.

Solicita-se a apresentação de planilha demonstrativa de tal comparativo.

Acreditamos que os esclarecimentos prestados ao item “i” contemplem as dúvidas suscitadas no item “ii”.

De qualquer sorte, reforçamos que as planilhas demonstrativas dos produtos devolvidos contemplando as notas fiscais de devoluções, encontram-se detalhadamente indicadas na planilha “RESULTADO DA ANÁLISE DAS GLOSAS DE CRÉDITO RELATIVAS ÀS DEVOLUÇÕES”, fls. 34850 a 35086.

Finalmente, determina a autoridade julgadora, verbis:

(iii) Intime o contribuinte a comprovar, mediante Livros de Inventário do período fiscalizado, que possuía em estoque o produto por ela produzido, e que foi recebido em devolução, conforme levantamento fiscal.

*Afim de atender à autoridade julgadora, a recorrente foi regularmente intimada, em 27/04/2016, “a comprovar, mediante Livros de Inventário do período fiscalizado, que possuía em estoque o produto por ela produzido, e que foi recebido **em devolução, conforme levantamento fiscal.**”*

*Após pedido de prorrogação, a recorrente apresentou, em 06/06/2016, alguns dos livros de inventário (2010 e 2011), sem qualquer comentário ou esclarecimento acerca dos saldos ali indicados, **se seriam de produção própria ou adquiridos para mera revenda.** Ademais, solicitou mais prazo para apresentar o livro de inventário de 2009, nos seguintes termos:*

*“Assim sendo, a Requerente vem apresentar os Livros de Inventário requeridos referentes aos anos de 2010 (**doc.02**) e 2011 (**doc. 03**). Contudo, pede a V.Sa. a prorrogação do prazo previsto por mais 10 dias para a juntada do documento faltante (Livro de Inventário de 2009), esperando, assim, atender de forma satisfatória a presente intimação” Finalmente, em 16/06/2016, a recorrente apresentou o livro de inventário de 2009, não se manifestando sobre o livro de 2012, não obstante o período fiscalizado ser de 2009 a 2012.*

Registre-se, por pertinente, que os dados de inventário analisados pela fiscalização, quando citados nos trabalhos da auditoria fiscal, foram extraídos do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, que consiste na fonte oficial de dados fiscais, o qual, quando disponível, teve por origem os dados informados pela própria recorrente. O presente registro deve-se ao fato de termos observado divergências entre os livros ora apresentados e os dados extraídos do SPED.

Isto posto, atendida a diligência encaminhamos o presente “Termo de Informação Fiscal– Diligência” para ciência da Recorrente, para que, em querendo, apresente o que entender cabível, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência eletrônica.

Transcrito o resultado da diligência realizada, tenho que esta esclareceu os pontos suscitados, legitimando as glosas efetuadas.

Intimado a se manifestar acerca da diligência realizada, o Contribuinte basicamente se insurge quanto ao fato de o detalhamento do procedimento fiscal apenas ter sido apresentado após o resultado de duas diligências fiscais, demonstrando, assim, que o lançamento tributário original se deu de forma incompleta e, portanto, nula. Afirmar ter ocorrido um verdadeiro "refazimento" do auto.

Todavia, entendo que não assiste razão à Recorrente nesse ponto. As diligências solicitadas tiveram por escopo trazer esclarecimentos aos julgadores - e de fato o fizeram - e sobre elas o contribuinte foi devidamente intimado a se manifestar, obedecendo aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Entendo que a necessidade de esclarecimentos adicionais não configura alteração de critério jurídico, mormente porque não foi apresentado pela Fiscalização qualquer inovação quanto à fundamentação legal utilizada e, tampouco, trazido qualquer fato ou documento que já não constasse no procedimento administrativo.

E, na hipótese, tenho que o contribuinte não logrou infirmar qualquer uma das afirmações apresentadas em ambas as diligências ou mesmo trazer provas adicionais, sendo certo que todos os lançamentos verificados em ambas as diligências foram efetuados pelo próprio contribuinte, por óbvio, conhecedor destes.

Desse modo, mantenho o lançamento fiscal nesse aspecto.

f. Decadência para lançamento de débito na escrita fiscal da Impugnante em janeiro de 2009. Aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Na hipótese dos autos o prazo decadencial foi aplicado com base no art. 173 do CTN, conforme seguinte trecho do acórdão:

O prazo quinquenal para decadência de que trata o CTN, art. 150, § 4º, contado a partir da ocorrência do fato gerador somente pode ser aventado se acontecer a antecipação do pagamento da obrigação tributária, fato que extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, § 1º).

Na verdade, aplicável à causa é o art. 173 do CTN, que preconiza o prazo para a decadência de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, ou seja, no caso, 1º/01/2010.

Ora, quanto à infração nº 4 (glosa de saldo credor de período anterior), não se trata de lançamento por homologação, pois o sujeito passivo simplesmente cometeu erros na escrita fiscal quanto ao saldo credor acumulado, sendo que, consoante a “escrituração do contribuinte” no demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal (fls. 31.881 e 31.882), somente houve saldos credores para todo o ano de 2009. Não houve

recolhimentos de forma antecipada. Na reconstituição da escrita fiscal, com as glosas de créditos, somente houve saldo devedor do imposto, passível de constituição, no mês de dezembro de 2009. Trata-se, na verdade, de lançamento de ofício.

Para que seja cogitado o lançamento por homologação, ou seja, o lançamento sujeito a futura homologação, como ocorre no destaque a menor do imposto em nota fiscal, é indispensável que o sujeito passivo tenha adotado medidas preparatórias, de sua iniciativa, que são aperfeiçoadas com o pagamento do imposto.

Tratando-se de importâncias de IPI sem recolhimento, resultantes de reconstituição da escrita fiscal, alusivas ao ano de 2009, o auto de infração poderia ter sido lavrado até 31/12/2014, exatamente como ocorreu (lavratura do auto de infração: 11/04/2014; ciência: 24/04/2014).

Mais uma vez, cabe frisar que não houve o pagamento antecipado de que trata o CTN, art. 150, § 1º.

Não há se falar em decadência, destarte.

Ou seja, atém-se a fiscalização ao fato de que, não tendo sido gerado saldo do IPI a pagar no ano de 2009, embora tenha ocorrido escrituração de débitos e créditos de IPI no período, deve-se aplicar o artigo 173 do CTN.

Nesse aspecto, divirjo do entendimento fiscal.

Entendo que, como ocorreu a declaração, pelo contribuinte indicando a apuração do tributo, sendo que não houve recolhimento do tributo exclusivamente em razão da apuração de saldo credor do IPI no período, deve ser aplicado o art. 150, §4º do CTN.

Esclareça-se que tal entendimento está em perfeita concordância com a decisão proferida pela STJ em sede de Recurso Repetitivo (REsp 973.733).

Explica-se.

Decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento

antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme se verifica pelo julgado do STJ acima transcrito, a regra do art. 173, I do CTN é aplicável, basicamente, em três hipóteses: (i) constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte e (ii) nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, (iii) a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre. Estas duas últimas situações estão condicionadas à inexistência de declaração prévia do débito pelo contribuinte.

É o que se extrai da Súmula/STJ nº 555:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

(Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Com efeito, é cediço que o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para exigir os tributos devidos é de 5 (cinco) anos. O que o legislador ordinário diferencia é, apenas, o termo inicial para a contagem do referido prazo.

O art. 150, §4º, que dispõe ser tal prazo contado a partir da ocorrência do fato gerador, pressupõe a prévia ciência do Fisco acerca do nascimento da obrigação tributária. Isso ocorre naquelas situações em que o tributo é lançado de ofício ou quando o contribuinte efetua a competente declaração do tributo apurado. Ou seja, em ambas as hipóteses o Fisco teve a ciência da ocorrência do fato gerador, houve, verdadeiramente, o lançamento do tributo devido, seja de ofício, ou por meio do chamado "auto-lançamento".

Nessas situações, por óbvio, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco não precisa ser alargado, já que, repise-se, ele já tem ciência da ocorrência do fato gerador no momento da sua ocorrência. É exatamente o que ocorre quando o contribuinte apresenta a competente declaração do tributo, dando exata e inequívoca ciência ao Fisco acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Desse modo, acolho a preliminar de decadência para excluir os lançamentos efetuados em prazo superior à 5 anos transcorridos entre o fato gerador da obrigação tributária e a intimação do contribuinte acerca do Auto de Infração.

g. Cerceamento do direito de defesa

A Recorrente aduz especificamente com relação ao ajuste de crédito realizado em janeiro de 2009:

A Fiscalização não demonstra em momento algum o motivo pelo qual esse ajuste (lançamento de débito no valor de R\$ 1.795.119,55) foi efetuado. Se houve glosa de créditos, se houve lançamento de tributo. O Relatório não esclarece nada disso.

Tal fato vicia de maneira determinante a atividade fiscal, eis que não ofereceu à ora Recorrente meios mínimos de defesa. É que não há como a Recorrente se opor a um suposto lançamento de valor a débito, de maneira expressa, indicando data, valores e motivos, com base no Termo de Informação Fiscal.

Tal situação foi convalidada pela DRJ, que aludiu que não havia nenhum vício no lançamento, pois este estaria acompanhado de todos os elementos de prova e demonstrações indispensáveis à comprovação do ilícito.

Confira-se, assim, os termos do referido relatório fiscal:

Em relação ao período de apuração de janeiro de 2009, referente ao início dos nossos trabalhos, fez-se necessário ajustar o saldo credor de período anterior, tendo como referência o saldo apurado pelo Sistema de Controle de Crédito – SCC, da Receita Federal, cuja origem parte dos dados informados pelo próprio sujeito passivo, quando da transmissão de PER/DCOMP.

Observando o “Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível”, emitido pelo SCC, anexado ao processo, constata-se que o saldo credor remanescente em 31/12/2008 é de R\$ 5.478.645,22. Já a escrita fiscal do contribuinte, em 31/12/2008, retrata saldo de R\$ 7.273.764,77.

Assim, efetuamos o ajuste, a débito, no valor de R\$ 1.795.119,55 (7.273.764,77 – 5.478.645,22) quando da reconstituição da escrita do IPI.

O Recorrente alega a nulidade por cerceamento do direito de defesa, uma vez que, segundo entende, o Auto de Infração não teria descrito adequadamente o procedimento fiscal realizado.

Entendo que assiste razão à Recorrente quanto à ocorrência do cerceamento do direito de defesa, uma vez que não houve efetiva demonstração da origem da glosa, apenas menção a um informação de sistema interno da RFB, sem vinculação a qualquer documentação contábil do contribuinte.

Não obstante, entendeu a Turma Julgadora, por maioria, pela não ocorrência do cerceamento do direito de defesa, muito embora tal parcela deva ser excluída em razão da decadência do direito do Fisco em efetuar seu lançamento.

h. Erro na multa aplicada.

A Recorrente se insurge quanto à aplicação da multa de 75% prevista no art. 80, I e II da Lei nº 4.502/64, afirmando que, por ter incorrido o contribuinte em dúvida razoável quanto à interpretação da legislação tributária, não caberia qualquer penalização.

Nesse sentido, a DRJ se manifesta:

A inflicção de penalidade pecuniária, simples ou majorada, é inexorável.

Consoante nosso estatuto tributário (CTN), a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Conjugado o verbo núcleo do tipo tributário, ou, em outras palavras, praticada a conduta no plano das atividades econômicas pelo indivíduo (pessoa física ou jurídica), o tributo é devido. É o ato lícito tributário, previsto em lei. O descumprimento da segunda parte do modelo de conduta cristalizado na norma jurídica como paradigma de comportamento para os membros da sociedade (norma secundária: recolher o tributo devido em virtude da superveniência do fato imponible) corresponde ao ato ilícito tributário.

A multa de ofício, proporcional ao montante do tributo devido (75% ou 150%), é a penalidade pecuniária pespegada pelo não-pagamento do tributo vinculado ao fato gerador ocorrido.

A multa é uma das modalidades de punição aplicáveis, isolada ou cumulativamente, às infrações à norma jurídica tributária. O perdimento de mercadorias e a cassação de regimes ou controles especiais estão também neste rol. As irregularidades atinentes ao lançamento e recolhimento do imposto em exame são apenas da seguinte maneira, de acordo com o art. 488, I e II, do RIPI/2002, e o art. 569, caput e § 6º, II, do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, tendo como matrizes legais a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 80, e a Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, quanto ao RIPI/2002; a Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, caput e § 6º, II, quanto ao RIPI/2010:

RIPI/2002 “Art. 488. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto destacado ou o recolhimento, após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45):

I – setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido, ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, inciso I, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45);

II – cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, inciso II, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45)”.

RIPI/2010 “Art.569. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto destacado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

(...)

§6º O percentual de multa a que se refere o caput, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 6º, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13):

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 6º, inciso I, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13); e II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante, e nos casos previstos nos arts. 561, 562 e 563 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 6º, inciso II, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13)”.

Como visto, a multa de ofício é ex lege, vale dizer, tem como balizamento único o princípio da estrita legalidade.

Outros princípios constitucionais como os da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia e equidade não são aptos a coarctar a atividade fiscal, pois são dirigidos ao ente legiferante, aquele que elabora as leis.

Uma vez positivada a norma jurídica e inserida no ordenamento jurídico pátrio, e assim revestida de presunção de constitucionalidade, deve esta ser aplicada pelo agente público executor, sem necessidade de perquirição acerca de sua validade.

De fato, coaduno com as razões expostas. Trata-se de obrigação ex-lege e de caráter objetivo, sendo verificada a ausência de recolhimento ou lançamento de tributo devido, incide penalização pecuniária.

Ademais, quaisquer discussões acerca da constitucionalidade de norma legal vigente, não pode ser trazida por este órgão.

Diante de todo o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO no que tange à exclusão dos créditos decorrentes das saídas de mercadorias para fins de armazenagem, bem como dos produtos "Fruit Del Valle", classificado na posição NCM/SH 2009.90.00, assim como para excluir o lançamento correspondente a janeiro /2009 atingido pela decadência.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira - redator designado

Ousei divergir do bem fundamentado voto da Relatora quanto às saídas efetuadas do estabelecimento industrial da recorrente para a filial nº 07 (CBA) para fins de armazenagem, o que fui acompanhado pela maioria, por entender que não são alcançadas pela suspensão do IPI, em face da legislação aplicada à matéria.

Assim, coube-me a designação para redigir este voto vencedor.

Importa inicialmente uma breve digressão acerca da legislação que trata das regras de tributação aplicadas a determinados produtos industrializados por fabricantes de bebidas de que trata o art. 58A da Lei nº 10.833/2004 e optantes do regime tributário denominado REFRI, de que trata os artigos 58J e seguintes, dessa Lei, atualmente revogado pela Lei nº 13.097/2015.

De se ressaltar que os fabricantes dos produtos de que trata o art. 58A terão a apuração do IPI na forma dos artigos 58B a 58U:

Art. 58A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, a Contribuição para o PIS/PasepImportação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58B a 58U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

O REFRI é um regime especial de tributação de IPI - e também de PIS e Cofins - aplicado a importadores e pessoas jurídicas industriais, cujo objeto é a tributação diferenciada de determinadas bebidas não alcoólicas - ou preparações destinadas a elaboração de dessas bebidas - classificados conforme o *caput* do art. 58A da Lei nº 10.833/2003 e o art. 1º, parágrafo único do Decreto nº 6.707/2008 que ofereceu atrativos sob o ponto de vista do *quantum* a pagar, e da centralização da incidência, com a desvantagem de ser restrito a vendas efetuadas pelo estabelecimento industrial (não se aplicando vendas pelo equiparado).

O que difere a incidência do IPI no regime especial do REFRI em relação ao regime geral é o que dispõe o art. 58N da Lei nº 10.833/2003, conjugado com o art. 58A, 58E, 58H e 58J, que quanto ao caso em litígio, pode-se apontar para cinco características da aplicação das regras à pessoa jurídica optante do regime:

(i) A incidência única, sobre os produtos na saída do estabelecimento industrial (art. 58N);

(ii) Os produtos alcançados pelo regime (art. 58A e art. 1º do Decreto nº 6.707/08);

(iii) A suspensão que alcança somente a saída para os estabelecimentos equiparados, relacionados nos incisos I, II e III do art. 58E (art. 58H);

(iv) Os estabelecimentos equiparados à industrial (art. 58E, incisos I, II e III);

(v) A opção alcança a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica (art. 58J, § 1º).

A Recorrente alega que a saída de mercadorias industrializadas ocorreu meramente para fins de armazenamento em outro estabelecimento seu, "o depósito da empresa (filial 0007-), localizado no mesmo Estado de Alagoas" (fl. 34.613), utilizando-se o código de operação CFOP 5949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado).

Pretende legitimar a operação amparada pela suspensão do IPI com supedâneo no art. 43, III do RIPI/2010:

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

III - os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a depósitos fechados ou armazéns-gerais, bem como aqueles devolvidos ao remetente (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 11);

De fato, tais saídas para depósitos fechados ou armazéns-gerais mencionadas no dispositivo estão amparadas pela suspensão, contudo esta regra aplica-se ao regime geral de tributação do IPI.

No caso do REFRI, tem-se que a incidência do IPI é única, isto é, ocorre na primeira saída do estabelecimento industrial por força do disposto no art. 58-N e o que mais importa à situação dos autos, a suspensão do Imposto, quando autorizada, somente ocorre nas saídas do estabelecimento industrial para os estabelecimentos enumerados nos incisos I, II e III do art. 58H:

*Art. 58H. **Fica suspenso o IPI** devido na saída do importador ou estabelecimento industrial **para o estabelecimento equiparado de que trata o art. 58E** desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

O art. 58E prescreve quais os estabelecimentos equiparados:

*Art. 58-E. **Para efeito da apuração do IPI, fica equiparado a industrial o estabelecimento:** (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I – **comercial atacadista** dos produtos a que se refere o art. 58A desta Lei; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*II – **varejista** que adquirir os produtos de que trata o art. 58A desta Lei, diretamente de estabelecimento industrial, de importador ou diretamente de encomendante equiparado na forma do inciso III do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*III – **comercial de produtos** de que trata o art. 58A desta Lei cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

Denota-se que a suspensão do IPI no Regime não alcança depósito fechado ou armazéns-gerais, como pretende a recorrente.

Aduz a recorrente que o fato gerador do IPI pressupõe a entrega dos produtos para outro estabelecimento e que, na hipótese ora em exame, não houve entrega, mas simples armazenamento.

Sem razão no argumento. A regra reclamada aplica-se ao regime geral de tributação do IPI, não segundo as normas atinentes ao REFRI, e, conquanto, tenha demonstrado com alguns exemplares de notas fiscais que no campo observações a saída tenha sido para armazenagem, a operação não é amparada pela suspensão no REFRI.

Acertada a decisão da DRJ que manteve a exigência do IPI na saída do estabelecimento para o depósito (filial 007), pois o fato subsume-se à regra de incidência prevista no art. 58N e, quanto à possibilidade de estorno do Imposto, não houve comprovação do retorno ao remetente; tampouco comprovou o lançamento do IPI na saída dos produtos do depósito com o devido destaque em notas fiscais, em razão da regra de incidência única no REFRI.

Por fim, cabe analisar a possibilidade de aplicação ao REFRI das regras de suspensão do regime geral.

Entendo que o RIPI/2010 diferenciou ambos regimes, de forma que impossibilita a aplicação simultânea.

O art. 222 trata do regime geral e o 223 do REFRI e a impossibilidade de aplicação simultânea está no art. 2º do Decreto 6707/2008. Vejamos os textos legais:

RIPI/2010:

*Art. 222. Os produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, **sujeitam-se ao imposto conforme o regime geral de tributação previsto no Decreto no 6.707, de 23 de dezembro de 2008**, em conformidade com a legislação de regência, **na hipótese em que a pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos não optar pelo regime especial de que trata o art. 223** (Lei no 10.833, de 2003, art. 58A, e Lei no 11.727, de 2008, art. 32).*

(...)

*Art. 223. A **pessoa jurídica que industrializa** ou importa os **produtos referidos no art. 222 poderá optar por regime especial de tributação** e apurar o imposto em função do valor base que será expresso em reais por litro, definido a partir do preço de referência, nas condições estabelecidas no Decreto no 6.707, de*

2008, em conformidade com a legislação de regência (Lei nº10.833, de 2003, arts. 58A, 58J e 58O, Lei no 11.727, de 2008, art. 32, e Lei no 11.945, de 2009, art. 17).

(...)

Dos referidos dispositivos, percebe-se que há os regimes geral no art. 222 e especial, no art. 223, aplicáveis na industrialização e comercialização de determinadas bebidas, ambos sujeitos às condições definidas no Decreto no 6.707/2008. Ou seja, o RIPI/2010 apenas inseriu dispositivos indicadores da existência dos regimes e da suspensão correspondente ao regime geral, remetendo a disciplina detalhada ao Decreto no 6.707/2008.

No caso concreto, indubitavelmente está-se tratando do regime especial do art. 223, que constitui uma alternativa ao regime geral, e que para o qual está prevista a suspensão art. 222. Assim, resta evidente a impossibilidade de aplicação simultânea de disposições de ambos os regimes, como se vê nos arts. 2º e 3º do Decreto nº 6.707/2008:

Art. 2º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 1º ficam sujeitos ao regime geral ou ao regime especial previstos neste Decreto (Lei no 10.833, de 2003, art. 58A; Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 42, inciso IV, alínea “a”).

Art. 3º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos de que trata o art. 1º que não fizerem a opção pelo regime especial nos termos do art. 28 estarão sujeitos ao regime geral de tributação (...)

Não se pode olvidar, como já explicitado, que a opção pelo REFRI não é do estabelecimento, mas da empresa, valendo para todos os seus estabelecimentos, como expressamente dispõe o art. 58J da Lei no 10.833/2003.

Conclusão

A Lei nº 10.833/2003 estabelece a partir do art. 58A regras de tributação aos fabricantes de produtos que menciona e a possibilidade de opção ao regime de tributação especial - REFRI, disposto no art. 58J, submetendo-se às demais regras (arts. 58B a 58V).

A incidência do imposto é única, na saída dos produtos do estabelecimento que os industrializar, e as hipóteses de suspensão são exclusivamente as previstas no art. 58H, incisos I, II e III.

As remessas de produtos do estabelecimento industrial para depósito da pessoa jurídica não é alcançada pela suspensão do IPI em decorrência das regras dos arts. 58A, 58E, 58J e 58N aplicadas à pessoa jurídica optante do REFRI.

Do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário mantendo-se a exigência do IPI nas saídas de produtos para depósito da pessoa jurídica - a filial 07 (CBA). Ressalto que acompanhei o voto do relator nas demais matérias.

Paulo Roberto Duarte Moreira.

Processo nº 10410.721370/2014-10
Acórdão n.º **3201-003.021**

S3-C2T1
Fl. 35.226
