



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.901784/2013-07
RESOLUÇÃO	3401-002.998 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o feito em diligência para que a unidade de origem: (a) verifique a possibilidade de reconstituir a escrita fiscal com base nas informações e laudos técnicos fornecidos pela contribuinte; (b) apure a entrada e saída sem a necessidade de identidade física das mercadorias; (c) considere a isenção da ZFM nos termos do tema 322 do STF.

Assinado Digitalmente

LAÉRCIO CRUZ ULIANA JUNIOR – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo decorrente de pedidos de ressarcimento de créditos de IPI e declarações de compensação relativos ao 3º trimestre de 2008 até o 4º trimestre de 2009, cujo resultado da análise pela fiscalização resultou na identificação de irregularidades na apuração do crédito, implicando na conclusão de inexistência de crédito a ressarcir, bem como na lavratura de AI por meio do PAF n. 19311.720059/2013-65.

Da análise da manifestação de inconformidade apresentada pela empresa, a DRJ/REC concluiu pela manutenção das glosas, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2009

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e sem projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA e, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho Administração da SUFRAMA, há descumprimento dos requisitos do processo produtivo básico fixados em atos normativos.

GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS DESONERADOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Salvo disposição de lei em contrário, somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária.

GLOSA DE CRÉDITOS. BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sendo que para fins de comercialização as respectivas aquisições não propiciam direito a crédito na escrita fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2009

RESSARCIMENTO DE IPI. REVISÃO DO DESPACHO DECISÓRIO.

O direito da Administração de revisar seus próprios atos administrativos aplica-se ao despacho decisório de pedido de ressarcimento e decai em cinco anos, contados da data da entrega da correspondente Declaração de Compensação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do trâmite processual entre as normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. Pelo princípio da oficialidade, a administração tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade, de forma a defender seu direito aos créditos na forma da Lei n. 7.798/89, insurgindo-se contra a reconstituição da escrita fiscal realizada pela fiscalização, que

conteria equívocos por . Ademais, requer o sobrestamento do processo até que sobrevenha decisão final no PAF n. 19311.720059/2013-65.

O processo foi então encaminhado ao CARF, cuja análise do caso resultou a publicação da Resolução n. 3401-001.484 de 30/08/2018, determinando a conversão do julgamento em diligência para que fossem verificadas as alegações de erros no cálculo das glosas pela fiscalização, nos seguintes termos:

“Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB tome as seguintes providências:

(a) verificar conclusivamente, se necessário, com intimação da recorrente, a procedência da alegação de glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída;

(b) com base na verificação a que se refere o item "a", efetuar, se for o caso, a reconstituição da fiscal dos períodos de apuração, objeto do lançamento, excluindo-se os débitos indevidamente lançados;

(c) repercutir a eventual reconstituição da escrita no presente lançamento de ofício, em parecer circunstanciado, no qual sejam ainda mencionadas outras informações julgadas pertinentes; e

(d) dar ciência de tal parecer à recorrente, abrindo-lhe o prazo regulamentar para manifestação, com posterior devolução dos autos a este CARF.”

A fiscalização realizou a diligência, trazendo os autos suas conclusões na informação fiscal de fls. 2154 a 2165, a qual foi rebatida pela recorrente por meio da manifestação de fls. 2177 a 2184.

O processo então foi reencaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído diante do relator original não mais se encontrar nesta Turma.

Posteriormente o feito foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Nestes termos, voto por conversão do julgamento em diligência para que a unidade preparadora, por meio de relatório circunstanciado, e levando em consideração o que restou decidido pelo STF no Tema 322 e o Termo de Constatação trazido pela recorrente (fls. 2189 a 2208):

(a) verificar a procedência da alegação de glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, apresentando esclarecimentos sobre as conclusões obtidas e eventuais valores a serem excluídos do valor total glosado;

(b) com base na verificação a que se refere o item "a", efetuar, se for o caso, a reconstituição da fiscal dos períodos de apuração, objeto do lançamento, excluindo-se os débitos indevidamente lançados;

(c) repercutir a eventual reconstituição da escrita no presente lançamento de ofício, em parecer circunstanciado, no qual sejam ainda mencionadas outras informações julgadas pertinentes; e

(d) dar ciência de tal parecer à recorrente, abrindo-lhe o prazo regulamentar para manifestação, com posterior devolução dos autos a este CARF.

Manifestou a contribuinte alegando que a fiscalização não cumpriu o determinado na resolução CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

O processo foi convertido em diligência conforme mencionado, tendo a seguinte informação fiscal:

Em atendimento a esta solicitação, analisamos o laudo apresentado pela KPMG Assesores Ltda.

Preliminarmente, discorremos aspectos importantes constante no Termo de Constatação:

No referido Termo consta como objetivo “verificar se o estabelecimento autuado debita o imposto creditado na saída dos produtos autuados no momento de sua alienação a terceiros.

Os trabalhos executados pela auditoria tiveram como verificação os seguintes documentos disponibilizados pelos representantes da AMBEV, e são eles:

-Controles internos da composição das entradas e saídas, relativa aos produtos autuados; -Livro de Registro de Entradas; -Livro de Registro de Saídas; -Livro de Registro de Apuração do IPI; - Relatório de giro do estoque.

E, por final, a auditoria elabora o Termo de Constatação, com suas conclusões sobre a Resolução 3403-000.600 e Termo de Diligência Fiscal, apresentando quando necessário, documentos, quadros demonstrativos etc.

Transcrevo abaixo, trecho da conclusão final do Termo apresentado:

a. Constatamos, conforme demonstrado no item A.1.3, que a média de dias necessários para que haja o giro de estoque dos produtos autuados é de 2 dias, informação essa base das conclusões abaixo apresentadas.

b. Conforme abordado nos comentários do item A.1.4, constatamos que a Companhia é capaz de comprovar o total de saídas correspondente ao período em referência dos produtos autuados, sendo que do total de CFOPs constantes dos

documentos fiscais que demonstram o registro de suas saídas dos produtos recebidos de terceiros, para fins de rastreamento das saídas dos produtos atuados foram considerados tão-somente os CFOPs que representam as operações de (i) revenda, (ii) transferência para terceiros, e (iii) bonificação.

c.Com base nessa constatação, e comentários constantes do item A.1.5, temos que os produtos relacionados no AIIM resultaram em saídas utilizando os CFOPs de saídas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (revenda, transferência para terceiros, devolução de transferência) ou ainda daqueles que de alguma forma poderiam englobar estes produtos no momento da saída (depósito, bonificação, demonstração, e consignação), contendo dois grupos distintos de saídas, a saber: (i) por transferência; e (ii) demais saídas.

A partir dos exames realizados, com base na documentação mencionada no parágrafo anterior, é possível afirmar, que o saldo total das saídas relativas aos produtos atuados, resta contemplado no montante de 4.660.617 unidades. Tal afirmação encontra respaldo nas informações constates do item A.1.3, o qual abordou a questão sobre a “Análise do relatório do giro de estoque” e como conclusão restou comprovado de que os itens atuados permanecem em estoque (data de entrada até data de respectiva saídas), em um prazo não superior a 2 dias, independentemente da data de sua entrada, fato este que possibilita assegurar categoricamente que os itens atuados fazem parte do saldo total de 4.660.617 unidades, uma vez que sua permanência no estoque da Ambev obrigatoriamente não poderia superar o prazo apresentado em nenhuma hipótese.

d.Com base nas constatações acima citadas e conforme comentários do item A.1.8, concluímos que está comprovado que:

i.100% do total de unidades relacionadas aos produtos atuados tiveram saída tributada do estabelecimento de Jundiaí, sendo que deste total:

90,81% - registradas como “demais saídas”; e 9,19% - registradas como transferência para outros estabelecimentos da Ambev. Não obstante, em que pese este percentual ter ocorrido por transferência, constatamos que o IPI foi tributado no momento de saída da própria unidade atuada.

ii.0,00% do total de unidades relacionadas aos produtos atuados tiveram saída não tributada do estabelecimento de Jundiaí.

e.Por fim, ainda conforme demonstrado nos comentários de item A.1.8, considerando a relação percentual de 100% de saídas tributadas sobre o total de entradas relacionadas ao crédito glosado, sendo este percentual representado (i) por demais saídas tributadas 90,81% e (ii) por saídas em transferência tributadas 9,19%, resta comprovado que do total de créditos glosados constante do AIIM, analisado no presente Termo de Constatação, R\$ 1.023.108,83, sua totalidade R\$1.023.108,83 teve a saída tributada pelo estabelecimento de Jundiaí.

Para fins ilustrativos, abaixo apresentamos quadro resumo dos valores examinados considerando o total de entradas consideradas no AIIIM e a respectiva destinação mapeadas no presente Termo de Constatação:

Sumário do demonstrativo – Saídas dos produtos autuados em relação ao crédito glosado (Jundiaí)			
Descritivo	Saídas (quantidade)	Percentual	Saldo do crédito glosado (valores - R\$)
Total de entrada – Produtos autuados [1]	1.578.882	-	1.023.108,83
Saídas tributadas (demais saídas) [2] 4.232.306 90,81% 929.085,09	4.232.306	90,81%	929.085,09
Saídas tributada (por transferência) [2] 428.311 9,19% 94.023,74	428.311	9,19%	94.023,74
Saídas não tributadas [3] 0 0,00% 0,00	0	0,00%	0,00
Total de saídas verificadas [2] + [3] 4.660.617 100% 1.023.108,83	4.660.617	100%	1.023.108,83

Sumário do demonstrativo – Saídas dos produtos autuados em relação ao crédito glosado (Jundiaí)

Descritivo Saídas (quantidade) Percentual Saldo do crédito glosado (valores - R\$)

Total de entrada – Produtos autuados [1] 1.578.882 - 1.023.108,83 Saídas tributadas (demais saídas) [2] 4.232.306 90,81% 929.085,09 4.232.306 90,81% 929.085,09 Saídas tributada (por transferência) [2] 428.311 9,19% 94.023,74 428.311 9,19% 94.023,74 Saídas não tributadas [3] 0 0,00% 0,00 0 0,00% 0,00 Total de saídas verificadas [2] + [3] 4.660.617 100% 1.023.108,83 4.660.617 100% 1.023.108,83 Quanto ao laudo e essas conclusões, faço as seguintes observações pertinentes:

Importante mencionar que os mesmos produtos que foram adquiridos nos CFOPs: 1.102 (compra para comercialização do mesmo Estado), 2.102 (compra para comercialização em outro Estado), 2.152 (Transferência para comercialização em outro Estado), foram fabricados pelo estabelecimento fiscalizado à época.

No item A.1.3, há uma análise do relatório de giro de estoque, que é extraído de um controle interno da empresa, denominado “Relatório Contábil de Giro de Estoque” (Anexo Geral V), que afirma que a média de dias necessários para que haja o giro de estoque dos produtos autuados é de 2 dias.

O relatório de giro de estoque (Anexo Geral V) é composto de uma única folha que contém o código do produto, sua descrição, NCM, se é ativo, o giro (vezes por mês) e por fim, dias em estoque.

A legislação do IPI prevê o controle efetivo da produção e do estoque, pela escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque, modelo 3, conforme artigo 383 e seguintes do RIPI/2002.

Não foi apresentada, sequer uma única folha desse livro, que permite identificar as aquisições de produtos de outros estabelecimentos e suas respectivas saídas Também não foram apresentadas cópias das notas fiscais de saídas com menção as entradas glosadas.

No item A.1.4, o Laudo aponta que para fins de análise considerou além dos CFOPs que guardam relação aos produtos recebidos em transferência (revenda,

transferência de terceiro e devolução de transferência), também considerou as “demais saídas” que de alguma forma poderiam englobar estes produtos no momento da saída, tais como: depósito, bonificação, remessa de mercadoria, demonstração e consignação, conforme detalhado no Anexo Geral IV.

Percebe-se que quanto a essas saídas, elas também poderiam ter sido de produtos fabricados pela fiscalizada. O laudo e anexos não detalham a origem dos produtos.

Como dito no parágrafo anterior, nessas demais saídas, não dá para precisar, se esses produtos são de aquisição de outros estabelecimentos ou do próprio estabelecimento fiscalizado. Saídas com outros CFOPs foram desconsiderados da análise do laudo apresentado.

No item A. 1.5, o laudo aborda dois grupos distintos de saídas, quais sejam: por transferência, e demais saídas, e afirma que o montante das saídas relativas aos produtos autuados é de 4.660.617 unidades.

Desse total, 428.139 unidades (9,19% dos produtos autuados) foram saídas por transferências e 4.232.478 unidades (90,81% dos produtos autuados) foram por “demais saídas” (bonificação).

No item A. 1.8 constam que foram entrados no estabelecimento 1.578.882 unidades dos produtos autuados.

Nessas demais saídas, não dá para precisar qual a origem desses produtos.

Diante do exposto e considerando o laudo e as informações constantes no presente processo, dá para se concluir que:

-Produtos descritos no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal tiveram saídas tributadas; -Não há como identificar se esses produtos que tiveram saídas tributadas são vinculadas às entradas glosadas; -Não foram apresentadas notas fiscais de saídas que mencionassem às notas fiscais de entrada vinculando os respectivos produtos.

Como descrito na informação fiscal anterior, já foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal que consta das fls. 2.167 a 2.169.

Transcrevo abaixo, trecho da respectiva Informação Fiscal, que aborda sobre a reconstituição da escrita:

Só para exemplificar, do resultado dessa reconstituição, apurou-se que caso se resolva apenas pelo indeferimento das glosas efetuadas do IPI, no aspecto relacionado a “indevido débito na saída”, mesmo assim, o processo nº 19311.720059/2013-65 continuaria ainda com saldo devedor, ou seja, a decisão prolatada nesse processo reduziria os débitos do processo mencionado, que digo, já teve seu trânsito em julgado na esfera administrativa e encontra-se inscrito em dívida ativa da União. Fica o sujeito passivo intimado a se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da ciência desta Informação Fiscal. Após o

decurso deste prazo, os autos do processo serão encaminhados ao CARF para prosseguimento.

Assim, a contribuinte aduz que a fiscalização não cumpriu com a diligência sob os seguintes argumentos de sua peça de defesa:

Em primeiro lugar, a Informação Fiscal contraria a Resolução 3401-002.515, por desconsiderar o efeito do quanto decidido pelo STF no Tema 322. Ocorre que tal determinação foi expressa e decorre da própria alegação que constou da Informação Fiscal emitida na primeira diligência.

Com efeito, embora a diligência trate somente do ponto relacionado à monofasia e suposto creditamento indevido de IPI (item A acima), a Informação Fiscal de fls. 2.154/2.165 alegou que o “indeferimento das glosas efetuadas do IPI, no aspecto relacionado a ‘indevido débito na saída’” não teria impacto no feito, pois, mesmo com a reconstituição nessa parte, o PA 19311.720059/2013-65 (processo relacionado no qual houve a glosa dos créditos) continuaria com saldo devedor em razão dos valores de ZFM (itens B e C acima).

Foi nesse contexto que a Recorrente fez questão de demonstrar em sua manifestação à 1ª Informação Fiscal, que a solução dada ao Tema 322 pelo STF deveria ser aplicada ao caso, o que foi acatado por esse CARF na Resolução 3401-002.515, mas ignorado pela Fiscalização.

Em segundo lugar, a Informação Fiscal, em vez de se pronunciar dentro dos limites determinados pela resolução que converteu o julgamento em diligência e elaborar o quanto lhe foi solicitado, se furtou uma vez mais à reconstituição determinada por esse CARF, alegando que tal já teria sido feita. Vale destacar a esse respeito que a Resolução 3401-002.515 determinou nova diligência por entender, de maneira expressa, que “a tabela apresentada a título de reescrita fiscal é inútil” (fl. 4.449).

Em terceiro lugar, os pontos suscitados pela Informação Fiscal com o objetivo de infirmar as conclusões do Termo de Constatação da KPMG de fls. 2.188/2.208 não procedem. Isso se dá porque o principal argumento da Informação Fiscal nesse sentido é que não se poderia ter certeza de que as saídas consideradas no Termo de Constatação não envolveram também produtos de fabricação própria. Entretanto, a unidade fiscalizadora deixa de observar que tais alegações são indiferentes para o desfecho do caso, pois 100% das saídas consideradas nas saídas por “transferência” e “demais saídas” foram submetidas à tributação. Além disso, foram selecionadas no trabalho dos auditores independentes apenas as operações cujo CFOP se referem a saídas de produtos adquiridos de terceiros, o que torna insubsistente as alegações fiscais.

Com efeito, para que não houvesse dúvida a respeito desse particular, a KPMG elaborou estudo complementar, denominado “Ficha Técnica” (doc. 01), a qual demonstra o rigor e razoabilidade da metodologia utilizada no levantamento das saídas promovidas pelo estabelecimento autuado e não deixa dúvidas de que as

mercadorias recebidas de terceiros cujos créditos foram glosados por estarem sujeitas ao regime monofásico tiveram saídas tributadas. Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho da Ficha Técnica:

“Cumpre esclarecer, que a alegação acima exposta pela Autoridade Fiscal não procede. Isso porque, como demonstrado no Termo de Constatação emitido em 07 de abril de 2016, o giro de estoque desta unidade é de 02 dias. Esta constatação somada a metodologia, exaustivamente descrita no mesmo documento, demonstra que 100% das saídas desta unidade foram tributadas. Dessa forma, a vinculação direta com as entradas glosadas não se faz necessária, uma vez que não houveram saídas de produtos não tributados” (destaques do original – fl. 5 do laudo complementar).

Ademais, a Ficha Técnica ora apresentada, além de demonstrar a improcedência da Informação Fiscal de fls. 4.456/4.460, propôs-se a realizar o trabalho determinado por esse CARF e apresentar o cálculo da reconstituição da escrita fiscal correspondente ao período de abril/2008 a dezembro/2009, oportunidade em que “restou demonstrado que a totalidade dos produtos autuados que originaram a glosa dos créditos de IPI, no valor de R\$ 1.023.108,83 apresentaram o débito de IPI na saída subsequente do próprio estabelecimento” (fl. 9 da Ficha Técnica).

No entanto o presente feito deve ser convertido em diligência para que a unidade de origem: (a) verifique a possibilidade de reconstituir a escrita fiscal com base nas informações e laudos técnicos fornecidos pela contribuinte; (b) apure a entrada e saída sem a necessidade de identidade física das mercadorias; (c) considere a isenção da ZFM nos ternos do tema 322 do STF.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior