



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.728198/2016-51
RESOLUÇÃO	3401-003.017 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV 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; (d) intime a contribuinte a apresentar esclarecimento se necessário; (e) após realizados o relatório, abra o prazo de 30 (trinta) dias para que a contribuinte se manifeste.

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 recurso voluntário que me foi distribuído, envolvendo matéria de IPI.

O feito é oriundo da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de julgamento, e me foi distribuído decorrente da saída da Conselheira Liziane Angelotti Meira, daquele colegiado.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), julgou improcedente, conforme Acórdão nº 14-62.485 - 8ª Turma da DRJ/RPO (fls. 1686/1688), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados 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, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE ARTEFATOS DESCARACTERIZADOS COMO MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU MATERIAL DE EMBALAGEM. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados no processo industrial, segundo o estrito entendimento albergado na legislação tributária do que pode ser considerado como insumos.

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 para fins de comercialização as respectivas aquisições e sem direito a crédito na escrita fiscal.

GLOSA DE CRÉDITOS. CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ASSUNÇÃO DO ÔNUS FINANCEIRO.

Devem ser glosados os créditos concernentes a concentrados para refrigerantes adquiridos com erro de classificação fiscal e de alíquota, sendo correta a alíquota de

0% e inexistente a comprovação de que a adquirente tenha arcado com o ônus financeiro do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ÁREA DE COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL.

Todas as empresas sujeitas ao cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, ainda que haja imunidade condicionada ou isenção, podem ser objeto de fiscalização tributária, sendo o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a autoridade competente para a condução das atividades.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INCORPORAÇÃO.

Mesmo sendo o caso de estabelecimento filial que continue a atividade industrial e mantenha a documentação e livros fiscais, inexistente nulidade por erro de identificação do sujeito passivo se o auto de infração for lavrado contra o estabelecimento matriz, pois, na hipótese de ocorrência de

incorporação, a pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela empresa sucedida (estabelecimento matriz e filiais) até a data do ato sucessório.

NULIDADE. FALTA DE LIQUIDEZ E DE CERTEZA DA EXIGÊNCIA FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO INDEVIDA DE SALDOS CREDORES.

Em virtude da ausência de erros na fixação da dimensão quantitativa do crédito tributário constituído, com o cômputo de todos os saldos credores legítimos existentes na escrita fiscal, inexistente nulidade por falta de liquidez e de certeza da peça acusatória.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

NULIDADE. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DEMOTIVAÇÃO.

A classificação fiscal de mercadorias consiste em atividade de índole estritamente tributária, sendo que a reclassificação fiscal dos produtos recebidos dos fornecedores foi perfeitamente motivada, com a perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias que tratam de classificação fiscal de mercadorias.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de realização de diligência ou perícia prescindível para o deslinde da causa, a despeito da presença dos requisitos básicos como a indicação do perito e a formulação dos quesitos.

Impugnação

Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 1873 e seguintes, com o pedido de reforma em síntese:

Nulidade do Auto de Infração

Ilegitimidade passiva. Erro na determinação do sujeito passivo. Precedentes.

Erros na reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento.

Alteração dos critérios jurídicos adotados pelas autoridades fiscais em relação aos “kits” para a produção de refrigerantes fornecidos pela PEPSI/AROSUCO e aos materiais de embalagem fornecidos pela VALFILM. Violação ao art. 146 do CTN.

Direito aos créditos glosados pelo Fisco

Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus.

Direito ao crédito presumido de IPI relativamente aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem da Zona Franca de Manaus – ZFM.

A reclassificação fiscal das mercadorias pretendida pelo Fisco não está respaldada por laudo técnico. Motivação (acervo probatório) deficiente. Violação ao art. 142 do CTN (verdade material).

Improcedência da glosa de crédito amparada na alegação de que os insumos adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO seriam tributados à alíquota zero de IPI, por ser inaplicável a NCM n. 2601.90.10, “ex. 1”.

Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento.

Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de bens de uso ou consumo pela Recorrente (matérias primas, materiais de embalagem e materiais intermediários de produção).

Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos tributados de empresa do mesmo grupo econômico.

O feito foi convertido em diligência por meio da Resolução no. 3301-000.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls 1965/2020), determinou diligência na unidade de origem para que seja dado ciência à Procuradoria da Fazenda Nacional de laudo técnico apresentado pelo contribuinte às fls. 1935/1963.

A Procuradoria da Fazenda Nacional tomou ciência do documento, conforme documento às fls. 2022/2029.

Posteriormente o feito foi convertido diligência por meio da Resolução no 3301-001250 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária para:

(...) que a unidade de origem adote as seguintes providências: (i) com relação à glosa de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo (operações sujeitas à sistemática monofásica): (i.a) deverá a autoridade fiscal,

intimar o autuado para fazer prova cabal de sua alegação referente à glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, alertando-se à Recorrente de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito, inclusive em razão de aplicação subsidiária do art. 6º do NCP (Código de Processo Civil); (i.b) com base na prova produzida nesses termos pela Recorrente, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; e (i.c) repercute a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judice, em Relatório circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações que julgar pertinentes; (ii) com relação à alegação de ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, considerando os argumentos da Recorrente sobre o processo de incorporação ocorrido durante o procedimento fiscal, consignando que "após a incorporação, o referido estabelecimento filial (CNPJ nº 02.808.708/008183) continuou sendo explorado pela empresa sucessora, com o CNPJ nº 07.526.557/003478 e que portanto o Auto de Infração só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento que sucedeu aquele ao qual foram imputadas as infrações e não contra o estabelecimento matriz da pessoa jurídica", solicito à autoridade fiscal: (ii.a) intimar a Recorrente a apresentar os documentos concernentes à reestruturação societária incorporação (ATAS e Termos da Assembléia, etc), bem como

apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entenda necessários, a critério da fiscalização, que tenha como objeto subsidiar a situação posta nos autos; (ii.b) ao final, deverá o Fisco fazer constar no Relatório conclusivo posição sobre a análise dos documentos e sobre as alegações promovidas pela Recorrente nesse tópico; (iii). Quanto ao PAF nº 10880.727.044/2015-61 citado pela Recorrente em seu recurso, calcular e informar no Relatório conclusivo o reflexo da decisão atual nele constante, determinado que cópia desta diligência seja juntado àquela processo; (iv) quanto à glosa oriunda da aquisição de insumos de empresa do mesmo grupo econômico, intimar a atuada para que comprove suas alegações, alertando-a de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam; (v) tendo em conta o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 592.891, com repercussão geral, solicita-se verificar se existem glosas que seriam afastadas com base exclusivamente neste entendimento.

O processo foi encaminhado a unidade de origem, que intimou a contribuinte a apresentar os documentos necessários, e posteriormente elaborou o termo de encerramento de diligência fiscal em e-fl. 2976 e seguintes.

Posteriormente, a contribuinte se manifestou, aduzindo que a fiscalização não cumpriu com a análise de todos os documentos e ao final pleiteou pelo provimento.

Por fim, foi-me distribuído o presente PAF.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os requisitos formais e dele eu conheço.

Fato que o presente feito foi anteriormente convertido em diligência nos seguintes termos:

Considerando as alegações da Recorrente e com o objetivo de melhor subsidiar o julgamento da presente lide e de se evitar a exigência em duplicidade de crédito tributário, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 proponho converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

(I)com relação à glosa de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo(operações sujeitas à sistemática monofásica):

(i.a) deverá a autoridade fiscal, intimar o autuado para fazer prova cabal de sua alegação referente à glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, alertando-se à Recorrente de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito, inclusive em razão de aplicação subsidiária do art. 6º do NCPC (Código de Processo Civil);

(i.b)com base na prova produzida nesses termos pela Recorrente, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; e

(i.c)repercuta a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judice, em Relatório circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações que julgar pertinentes;

(ii)com relação à alegação de ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, considerando os argumentos da Recorrente sobre o processo de incorporação ocorrido durante o procedimento fiscal, consignando que "após a incorporação, o referido estabelecimento filial (CNPJ nº 02.808.708/008183) continuou sendo explorado pela empresa sucessora, com o CNPJ nº 07.526.557/003478 e que portanto o Auto de Infração só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento

que sucedeu aquele ao qual foram imputadas as infrações e não contra o estabelecimento matriz da pessoa jurídica", solicito à autoridade fiscal:

(ii.a) intimar a Recorrente a apresentar os documentos concernentes à reestruturação societária incorporação (ATAS e Termos da Assembléia, etc), bem como apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entenda necessários, a critério da fiscalização, que tenha como objeto subsidiar a situação posta nos autos;

(ii.b) ao final, deverá o Fisco fazer constar no Relatório conclusivo posição sobre a análise dos documentos e sobre as alegações promovidas pela Recorrente nesse tópico;

(iii). Quanto ao PAF nº 10880.727.044/2015-61 citado pela Recorrente em seu recurso, calcular e informar no Relatório conclusivo o reflexo da decisão atual nele constante, determinado que cópia desta diligência seja juntado àquela processo;

(iv) quanto à glosa oriunda da aquisição de insumos de empresa do mesmo grupo econômico, intimar a atuada para que comprove suas alegações, alertando-a de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam;

(v) tendo em conta o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 592.891, com repercussão geral, solicita-se verificar se existem glosas que seriam afastadas com base exclusivamente neste entendimento.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Inconformada, a contribuinte se manifestou no sentido de que a fiscalização não cumpriu com a diligência com os seguintes argumentos:

Diante disso, alguns esclarecimentos fazem-se necessários, sob pena de as frágeis acusações da Fiscalização induzirem a erro o CARF no que tange à comprovação dos indêbitos.

A primeira dessas alegações é de que a Requerente não teria feito a conciliação entre seus registros contábeis e fiscais, nem juntado os documentos conforme exigiu a Resolução n. 3301-001.250. Nada obstante, a improcedência do argumento é evidente, na medida em que a conciliação entre os registros contábeis e fiscais é justamente o objeto do trabalho realizado pela KPMG e que resultou na elaboração do Termo de Constatação. Nesses termos, é importante notar que a improcedente discordância da Fiscalização em relação ao método ou em relação às conclusões da conciliação dos registros e comprovação do indébito

respectivamente não pode ser confundida com descumprimento da diligência pela Requerente.

Não bastasse isso, a KPMG emitiu Ficha Técnica (doc. 1) prestando esclarecimentos complementares sobre o método de conciliação utilizado e base de documentação que serviu para a análise e comprovação do indébito, para que não parem dúvidas sobre a correção do trabalho realizado. A Ficha Técnica, ainda, permite a compreensão do rigor do exame realizado e demonstra a impropriedade completa das acusações contidas no Termo de Encerramento da Diligência Fiscal como se verá a seguir.

Ainda em relação ao presente tópico de discussão, a Fiscalização acusa a Requerente de não ter juntado o relatório de giro de estoque que deu base à análise efetuada no Termo de Constatação da KPMG. Tal acusação bem revela a ausência de rigor do trabalho fiscal, uma vez que evidencia a falta de análise da documentação juntada ao processo administrativo. Com efeito, há extensa relação contemplando as informações do giro de estoque para entradas e saídas (fls. 2.262/2.267 do PA; Anexo 1.1 do Termo de Constatação e seguintes).

Adicionalmente, a Fiscalização alega que não teria sido feita a correlação exata entre as entradas (com registro de crédito) e as saídas das mercadorias para o fim de atestar o débito de IPI que justificasse o cancelamento da glosa em função do indébito. Nesse aspecto, as alegações do Termo de Encerramento da Diligência Fiscal são as seguintes:

- (i) Inexistência de controle eficiente que permitisse segregar o que era produção própria e o que era mercadoria adquirida de terceiros;
- (ii) Inexistência de comprovação de que os CFOPs utilizados para cômputo das saídas com débito de IPI indevido necessariamente estavam vinculados às mercadorias que entraram com registro de crédito;
- (iii) Inexistência de comprovação de que as mercadorias adquiridas para comercialização e com registro indevido de crédito não teriam saído sob outros CFOPs sem destaque de IPI;
- (iv) Questionamentos diversos relacionados ao período de 44 dias considerado como giro de estoque, tais como: (a) incoerência da contabilização dos meses de janeiro e fevereiro de 2012, uma vez que as entradas teriam ocorrido em novembro e dezembro de 2011 (período não fiscalizado/autuado); e (b) inexistência de comprovação de que não houve escrituração de créditos em razão de produtos adquiridos para comercialização nos meses de novembro e dezembro de 2011 e nos meses de janeiro e fevereiro de 2013.

Todos os pontos acima, contudo, embora já pudessem ser refutados pela leitura e análise apropriada do Termo de Constatação, foram objeto da Ficha Técnica ora anexada ao presente processo. Como se vê do relatório complementar do especialista, as alegações da Fiscalização não procedem em nenhum dos pontos, sendo que, na verdade, a maioria dos argumentos é evidentemente equivocada

diante da demonstração cabal de que a totalidade (100%) das saídas foi submetida ao IPI.

Nesse sentido, por exemplo, a consideração dos períodos de janeiro e fevereiro de 2012 e janeiro e fevereiro de 2013 questionados pela Fiscalização revela uma postura conservadora da Requerente no interesse do próprio Fisco, na medida em que aumentam o espaço amostral sobre o qual se efetuou o exame, o que poderia implicar prejuízo na contabilização do indébito, mas nunca favorecimento quando se tem 100% das saídas objeto de tributação. Eventual inconsistência, portanto, ocorreria se, e somente se, operações de saída que pudessem estar relacionadas às entradas creditadas não tivessem sido examinadas, o que não ocorreu conforme bem demonstram o Termo de Constatação e a Ficha Técnica da KPMG.

Por fim, o Termo de Encerramento da Diligência Fiscal esforça-se para sustentar que, no presente caso, a alegação do indébito pela Requerente é imprópria, uma vez que não teriam ocorrido recolhimentos de IPI no período autuado por conta dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor. Ora, o argumento não contém qualquer densidade jurídica, revelando de maneira ainda mais evidente que se trata de peça permeada por inconformismo da Autoridade Fiscal diante do que previa a lei tributária à época dos fatos.

A sistemática de apuração e recolhimento do tributo em questão, aplicável a todos os contribuintes, assim como a outorga de créditos básicos ou incentivados, não estão em discussão no presente momento. Ademais, o próprio art. 268 do RIPI prevê expressamente que o abatimento de créditos é forma de pagamento do IPI, afastando qualquer dúvida sobre a existência de indébito no caso em função da alegada ausência de desembolso de caixa.

Daí que, naquilo que efetivamente interessa ao presente feito, a Ficha Técnica ora juntada demonstra a razoabilidade e acerto do método contábil utilizado, revelando que o giro de estoque é o método mais apropriado à identificação da verdade material, uma vez que guarda coerência com a lógica interna da legislação do IPI. Nesse sentido, o Termo de Constatação e complementos apresentados, comprobatórios dos indêbitos do imposto, são baseados em análises exaustivas, a partir da documentação contábil e fiscal do estabelecimento autuado, mediante aplicação de método científico que não foi infirmado suficientemente pela Fiscalização.

Não bastasse todo o exposto, registre-se que os produtos fabricados e comercializados pela Requerente são fungíveis, não havendo previsão de controle físico individualizado dessas mercadorias pela legislação do IPI como requer os termos da Fiscalização contidos em sua manifestação. Desse modo, foram utilizados os elementos de rastreabilidade disponíveis, como: (i) as Notas Fiscais relativas à operação; (ii) os códigos de classificação e operação nelas indicados; e (iii) a escrituração fiscal contábil do sujeito passivo. Todos esses itens foram examinados e respaldam as conclusões da auditoria realizada, não havendo nenhum elemento capaz de infirmar o rigor do trabalho.

No entanto, verificando o presente processo, verifica-se que a fiscalização assim apontou:

E, para tanto, mister se faz a correlação entre a entrada e a saída dos produtos em questão, o que não foi realizado pela recorrente.

Outra questão de suma importância era a existência ou não, à época, de controle eficiente que permitisse diferenciar mercadorias adquiridas para comercialização das mercadorias de sua própria industrialização.

Contudo, constatou-se que a fiscalizada não diferenciava, por meio de códigos, os produtos de sua produção dos adquiridos de terceiros e ingressados por meio de devolução. Além do mais, não foi informado sua produção no período.

Outrossim, à fiscalização não se franqueou a averiguação de mais um ponto de extrema relevância: por quais CFOP houve saída dos produtos ingressados no estabelecimento fiscalizado prontos para o consumo. Aliás, nem ao menos se é possível saber se houve emissão de nota fiscal, com destaque ou não do IPI, para todas as saídas de produtos.

Isso porque, primeiro, não há prova de que os CFOP's citados, para demonstrar que houve destaque de IPI na saída dos produtos "autuados", foram efetivamente os utilizados na saída desses produtos ingressados prontos para consumo.

Ademais, tem-se que, para a demonstração de que todos os produtos autuados deram saída com destaque de IPI, adotou-se a suposição de que os CFOP's considerados na perícia encomendada pela Recorrente, foram os utilizados na realidade nas operações de saída dos produtos autuados.

(...)

Conclui-se, no Termo de Constatação apresentado pela Recorrente, que haveriam de estar englobados produtos autuados nas saídas consideradas na perícia, mas não apresenta nenhuma prova para demonstrar a veracidade de tal conclusão.

E, porque não diferencia, por meio de códigos, os produtos de sua produção dos adquiridos prontos de terceiros e dos ingressados por meio de devolução, não se pode averiguar por quais CFOP precisamente houve saída das bebidas adquiridas prontas para o consumo.

Concomitantemente, ao não informar a produção da fiscalizada, apesar de intimada a tanto, impediu-se de realizar o batimento produção x saídas e aquisição produtos acabados x saídas pela fiscalização.

Questiona-se: e as demais saídas? Devoluções, transferências e remessas para depósitos fechados ou ainda saídas de produtos de sua industrialização? Não se produziu qualquer prova de que essas mercadorias, que ingressaram no estabelecimento prontas para o consumo, não teriam dado saída amparadas com notas fiscais cujo CFOP remetia a uma dessas operações.

(...)

Mais uma vez, entretanto, tem-se que não se demonstrou, nem se comprovou com dado algum, o asseverado tempo de giro de estoque.

Limitou-se a constar Quadro Giro do Estoque 2012 - Filial Curitiba - Doc. 21, no qual, a partir de tempos de estoques de cada bebida pronta, afirmados, diga-se mais uma vez, sem qualquer comprovação, alcança-se o tempo em média de 44 (quarenta e quatro) dias. Nem ao menos esclareceu-se se o tempo de giro de estoque diz respeito aos produtos adquiridos de terceiros ou sua produção também estaria incluída.

E, na ânsia de se obter o resultado pretendido – demonstração de que todas saídas dos produtos de que aqui se trata tiveram destaque de IPI –, em total contradição com sua proposição, alcançou-se resultados que desconsideram essa hipótese de tempo de giro de estoque de 44 (quarenta e quatro) dias.

(...)

Diante das informações apresentadas e dos documento colacionados, compreendo que assiste razão a contribuinte, sendo necessário que se converta 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.
- (d) intime a contribuinte a apresentar esclarecimento se necessário;
- (e) após realizados o relatório, abra o prazo de 30 (trinta) dias para que a contribuinte se manifeste.

Assinado Digitalmente

LAÉRCIO CRUZ ULIANA JUNIOR