



<b>Processo nº</b>	10909.002630/2008-12
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-010.125 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de abril de 2021
<b>Recorrente</b>	PLASLAM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

VINCULAÇÃO PROCESSUAL. JULGAMENTO EM CONJUNTO.

Verificada a vinculação entre processos administrativos que envolvam o mesmo tipo de crédito, pertinente a reunião dos feitos para, atendendo aos princípios da economicidade e celeridade processual, facilitar e unificar o julgamento.

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29 DA LEI N° 10.637, DE 30/12/2002. IN SRF N° 296, DE 06/02/2003. REQUISITOS.

A saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do IPI e o aproveitamento do benefício estão condicionados à apresentação de declarações prévias pelos adquirentes, declarando que atendem a todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior e José Adão Vitorino de Moraes. Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário apresentado após a ciência do **Acórdão nº 14-46.997 – 8<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO**, que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório DRF/ITJ datado de 16/06/2010, que, acatando o apurado no Parecer Sarac/DRF/ITJ nº 129/2010, trouxe as seguintes conclusões:

- a) não reconhecer o alegado direito creditório, referente aos PER/DCOMP - Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação - números 28241.99799.270406.1.3.01-1497, 28990.19252.290606.1.3.01-0720 e 11733.78463.260506.1.3.01-6184 que trata de saldo credor do IPI, referente ao 1º trimestre de 2006, dado à inexistência de qualquer crédito;
- b) não homologar as compensações dos débitos efetuados pelo contribuinte supracitado, por meio dos PER/DCOMP números 28241.99799.270406.1.3.01-1497, 28990.19252.290606.1.3.01-0720 e 11733.78463.260506.1.3.01-6184, **por insuficiência de crédito**;
- c) encaminhar para cobrança os valores indevidamente compensados, os quais atingem o valor originário de R\$ 88.140,00. Deste Despacho Decisório cabe "Manifestação de Inconformidade" à Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ/Ribeirão Preto/SP - SC, no prazo de 30 (trinta) dias.

Nos referidos PER/DCOMPs, o crédito decorre de **Ressarcimento de IPI**, relativo ao **1º Trimestre de 2006**, utilizado na compensação de débitos do IRRF, Cofins, PIS, CSLL e IRPJ, nos seguintes valores pleiteados:

- DCOMP 28241.99799.270406.1.3.01-1497 R\$ 45.952,25
- DCOMP 11733.78463.260506.1.3.01-6184 R\$ 33.778,81
- DCOMP 28990.19252.290606.1.3.01-0720 R\$ 408,94

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

## Relatório

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, apresentada pela requerente, ante Decisão de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil que indeferiu o pedido de ressarcimento de crédito do IPI e não homologou as compensações declaradas.

A contribuinte apresentou PER/Dcomp nos quais pretendeu compensar o saldo credor de IPI referente ao 1º trimestre de 2006 com débitos tributários (IRRf, CSLL, PIS e COFINS) no montante de R\$ 45.952,25 - PER/DCOMP - nº 28241.99799.270406.1.3.01-1497, R\$ 33.778,81 - PER/DCOMP - nº 11733.78643.260506.1.3.01-6184 e R\$ 408,94 PER/DOMP nº 11733.78643.260506.1.3.01-6184.

A delegacia de origem indeferiu integralmente o pedido de ressarcimento, por inexistência de crédito, e não-homologou as compensações em decorrência do descumprimento das obrigações decorrentes da fruição de incentivo fiscal (artigo 25, da Lei nº 10.637/2002), argumentando que a empresa deu saída de produto com suspensão do imposto (IPI) sem ter as devidas declarações das empresas adquirentes de seus produtos e que estas declarações, fornecidas com antecedência pelos clientes, são requisitos obrigatórios, que condicionam a suspensão do imposto, sem a qual o IPI se torna exigível.

O período em questão (1º trimestre de 2006) foi objeto de auto de infração (PAF nº 10909.720153/2010-87) para constituição do crédito tributário correspondente.

Regularmente científica da não-homologação da compensação, a empresa apresentou manifestação na qual expressa o entendimento de que eventual erro no preenchimento das declarações de seus clientes, ou o fato de estas declarações não terem sido todas feitas a época das vendas, não importaria a aniquilação da suspensão e nem gerariam a obrigação de pagamento dos referidos créditos tributários.

Ainda sobre a tempestividade das declarações, destacou que IN 296/2003 não determina quando deverão ser lavradas, nem que sejam anteriores a compensação. O descumprimento de exigências instrumentais não pode constranger a contribuinte a pagar por tributos sabidamente indevidos

Complementou suas alegações afirmando que a composição dos débitos e créditos com a Fazenda mediante compensação tem previsão na lei e que mecanismos de controle da norma infralegal não podem restringir ou impedir que se faça a compensação de créditos do sujeito passivo com seus débitos.

É o relatório.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 8<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou **improcedente** o recurso e **não reconheceu o direito creditório** trazido a litígio, nos termos do voto da relatora, conforme Acórdão nº 14-46.997, datado de 26/11/2013, cuja ementa transcrevo a seguir:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PER/DCOMP. CRÉDITO. EXISTÊNCIA.

O resarcimento de créditos IPI e sua consequente utilização para compensação somente pode ser admitido quando da existência do saldo credor alegado.

IPI. SUSPENSÃO. ART. 29, LEI N° 10.637/02. IN SRF 296/03. REQUISITOS.

A saída de produtos do estabelecimento industrial com suspensão do IPI e o aproveitamento do benefício estão condicionados à apresentação de declarações prévias pelos adquirentes, declarando que atendem a todos os requisitos estabelecidos na legislação tributária.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, por meio do Comunicado nº 401/2014-ARFITJ/DRF/FNS, datado de 07/05/2014, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, com a seguinte estrutura:

- PEDIDO DE REUNIÃO PARA JULGAMENTO DOS RECURSO FISCAIS ENDEREÇADOS AO CARF.
- COISA JULGADA. REVISÃO DO POSICIONAMENTO DO FISCO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE EM OPERAÇÕES POSTERIORES ÀQUELAS OBJETO DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO.

➤ MÉRITO

- SOBRE A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI
- DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA E OS DEVERES FORMAIS
- SOBRE A SUSPENSÃO do IPI
- DOS DISPOSITIVOS NORMATIVOS INFERIORES NÃO PODEM INTERFERIR NA ESTRUTURA DO TRIBUTO
- TEMPORALIDADE DAS DECLARAÇÕES

- DECLARAÇÕES PASSADAS À ÉPOCA DOS FATOS
- SOBRE A ALEGADA "INTERPRETAÇÃO LITERAL"
- DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA NÃO ESCRITURADAS
- NOTAS FISCAIS CANCELADAS POR ERRO NO PREENCHIMENTO
- DOS PROBLEMAS DAS CFOPs
- NOTAS DE SAÍDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS POR ENCOMENDA (CFOP 5901/6901)
- NOTAS DE RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONSERTO OU REPARO (CFOP 5916/6916)
- REMESSA DE AMOSTRAS GRÁTIS (CFOP 5911 / 6911)
- NOTAS QUE SAÍRAM COM IPI DEVIDAMENTE RECOLHIDO

➤ A CONCLUSÃO

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

### I ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

### II FUNDAMENTOS

As razões recursais da Recorrente quanto aos requisitos exigidos pela legislação para fazer jus à suspensão do IPI encontram-se integralmente apreciadas no Processo Administrativos Fiscal nº 10909.720153/2010-87, julgado por esta Turma nesta mesma Sessão de Julgamento.

No referido julgado, restou esclarecido que aquele Processo Administrativo Fiscal envolve Auto de Infração de IPI, relativo ao ano-base 2006, no bojo do qual foram tratadas todas as discussões acerca do crédito pleiteado pela Contribuinte nos correspondentes PER/DCOMPs.

Portanto, o referido julgado foi estendido ao seguinte conjunto de processos:

- 10909.720153/2010-87 – Auto de Infração, que consolida a questão meritória da lide administrativa.
- 10909.002630/2008-12 – DCOMP – Ressarcimento de IPI do 1º trimestre de 2006
- 10909.002631/2008-59 - DCOMP – Ressarcimento de IPI do 2º trimestre de 2006
- 10909.002632/2008-01 – DCOMP – Ressarcimento de IPI do 3º trimestre de 2006
- 10909.003573/2007-08 - DCOMP – Ressarcimento de IPI do 4º trimestre de 2006

De acordo com a conclusão do PAF nº 10909.720153/2010-87, foi mantido o lançamento do IPI, em relação às saídas de produtos, reconhecendo que estas saídas se deram com suspensão indevida do imposto. Desta forma, foi considerado correto o indeferimento do ressarcimento referente ao saldo credor dos trimestres em questão e, consequentemente, acertada a decisão que não-homologou as compensações.

Dante de tais esclarecimentos, aplica-se à contenda destes autos, na medida de suas particularidades, os fundamentos daquele julgado, reproduzido a partir deste ponto.

### III PEDIOS PRELIMINARES

#### III.1 Pedido de reunião para julgamento das Manifestações de Inconformidade e dos lançamentos de ofício das decorrentes.

A Recorrente informa que tem diversos processos administrativos envolvendo lançamento e análise de DCOMP tramitando sobre a mesma matéria, a saber, a justeza ou não do creditamento de IPI utilizado mediante compensação.

Em face disso e para que não se corra o risco de decisões conflitantes em relação à mesmíssima situação fático jurídica, a Recorrente solicita o julgamento dos processos de forma reunida, tendo em vista que tanto as autuações quanto as defesas muitas vezes se repetem, e também, em assim agindo, a autoridade julgadora estará economizando tempo e a Contribuinte estará sendo agraciada com a segurança jurídica de ver sua situação definitivamente resolvida.

Aprecio.

O Processo Administrativo Fiscal nº 10909.720153/2010-87 envolve Auto de Infração de IPI, relativo ao ano-base 2006, no bojo do qual foram tratadas todas as discussões acerca do crédito pleiteado pela Contribuinte nos correspondentes PER/DCOMPs.

Portanto, em relação ao ano-base de 2006, temos o seguinte conjunto de processos:

- 10909.720153/2010-87 – Auto de Infração, que consolida a questão meritória da lide administrativa.
- 10909.002630/2008-12 – DCOMP – Ressarcimento de IPI do 1º trimestre de 2006
- 10909.002631/2008-59 - DCOMP – Ressarcimento de IPI do 2º trimestre de 2006
- 10909.002632/2008-01 – DCOMP – Ressarcimento de IPI do 3º trimestre de 2006
- 10909.003573/2007-08 - DCOMP – Ressarcimento de IPI do 4º trimestre de 2006

No âmbito da DRJ, houve o julgamento em conjunto dos processos, como pode ser observado nos seguintes trechos da decisão recorrida (destaques acrescidos):

[...]

#### SOLICITAÇÃO DE JULGAMENTO EM CONJUNTO.

Observe-se que os processos envolvendo o mesmo tema, ou seja, as Declarações de Compensação que envolvem o crédito excluído do presente processo em decorrência do lançamento dos débitos ora discutidos estão sendo julgados nesta mesma sessão de julgamento.

[...]

Quanto à solicitação para que os processos de casos idênticos sejam julgados de forma reunida, não existe obrigatoriedade ou mesmo previsão legal para tal procedimento, no entanto, cabe ressaltar temos que os processos referentes aos

**ressarcimentos do ano de 2006 estão sendo julgados nesta mesma sessão de julgamento e terão como fundamento o aqui decidido.**

[...]

Dessa forma, considerando que os referidos processos encontram-se todos distribuídos a este Relator, a fim de atender aos princípios da economicidade e celeridade processual, bem como permitir a facilitação e unificação do julgamento, a apreciação dos referidos feitos será feita em conjunto.

Ainda, assim como fez a DRJ, o presente julgamento será estendido a todos os processos de ressarcimento do ano de 2006, que terão como fundamento o aqui decidido.

### **III.2 Coisa julgada. Revisão do posicionamento do Fisco em favor do Contribuinte em operações posteriores àquelas objeto da presente manifestação.**

A Recorrente afirma que, nos PER/DCOMPs posteriores ao período fiscalizado, continuou a se creditar do IPI na forma e no modo que sempre o fez e, para sua satisfação, diferentemente do que o Sr. Auditor-Fiscal entendeu neste procedimento, a Receita Federal passou a entender a sistemática utilizada na empresa, acatando os créditos de IPI na forma e no modo apurado pela Recorrente.

Diz que junta ao seu recurso, a título de exemplo, cópia das comunicações expedidas pela Receita Federal do Brasil em Itajaí, relativas ao 4º trimestre de 2007, 1º trimestre de 2008 e 2º trimestre de 2008, de lavra da Auditora-Fiscal Rita de Cássia Spolaor, Chefe da Sarac, que entendeu pelo deferimento total do pedido com homologação da compensação e intimação para compensação de ofício.

Assim, uma vez aprovado pela Receita Federal seu procedimento, em operações idênticas e posteriores ao período fiscalizado, resta confirmado o creditamento do IPI defendido nestes autos.

Aprecio.

Quanto a esta alegação, corrobora com as conclusões da DRJ expostas no trecho seguinte da decisão de piso:

[...]

Quanto a alegação de que a RECEITA FEDERAL DO BRASIL, passou a entender/adotar a sistemática utilizada pela empresa, aceitando os créditos de IPI na forma e no modo apurados pela empresa, cabe esclarecer que **a contribuinte não trouxe aos autos nenhuma prova a este respeito.** Em pesquisa efetuada nos sistemas da Receita **não se verificou qualquer mudança de entendimento ou posicionamento diverso do adotado pelo Fisco ou por esta turma de julgamento.** Não se tem notícia de qualquer decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil admitindo a suspensão sem a prévia entrega da declaração exigida pela legislação.

Cabe esclarecer que o simples deferimento de uma compensação eletrônica não tem o condão de aceite do procedimento da empresa, mesmo porque se trata de malha eletrônica, que não passa pelo crivo da adequação à legislação, mas somente pela verificação da existência de congruência na escrituração e informação prestada no documento formalizado. Nada impede, no entanto, de a empresa sofrer auditoria fiscal com relação a estas compensações/declarações e, caso seja verificado infração à lei, sofrer as imputações de penalidades cabíveis.

[...]

Portanto, resta claro que o deferimento de uma compensação eletrônica não permite validar o procedimento da empresa, pois trata-se de malha eletrônica, que não esgota a conformidade do procedimento adotado pela Contribuinte com a legislação tributária, nem inibe a empresa de se submeter à auditoria fiscal, na qual podem ser apuradas diferença a pagar.

Nada a ser provido neste tópico.

#### IV MÉRITO

##### IV.1 Da prescrição

A Recorrente argumenta que foi notificada do procedimento somente em 31/08/2010. Assim, todos os lançamentos anteriores a esta data padeceram da inérvia do Fisco, impondo decretação da prescrição, que tem como primeira finalidade a paz social, ou seja, existindo o conflito, este não pode durar por tempo indeterminado, devendo ser estabelecido prazo para que o titular do polo ativo da relação jurídica possa ajuizar ação para exigir do devedor o cumprimento da obrigação, com vistas à estabilidade do conflito.

Ainda, assevera que o art. 156, V, do CTN dispõe expressamente que a prescrição fulmina a existência do crédito tributário, inexistindo assim relação jurídica de direito material entre devedor e credor após o decurso do prazo prescricional.

Aprecio.

Antes do lançamento fiscal, não se fala em prescrição, mas, sim, em decadência, visto inexistir, até então, crédito constituído.

Portanto, só há que se falar em prescrição após a constituição do crédito tributário pelo lançamento fiscal, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, nos termos do art. 142 do CTN.

No entanto, para que ocorra a prescrição, é necessário que a ação para a cobrança do crédito tributário extrapole 05 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva, de acordo com o art. 174 do CTN.

No caso destes autos, a ciência do lançamento fiscal, por intermédio do qual foi constituído o crédito tributário em litígio, ocorreu em 10/11/2010, e, posteriormente, em 08/12/2010, a Contribuinte apresentou Impugnação, instaurando o litígio administrativo, submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, que, nos termos do art. 151, III, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, desde 08/12/2010, o crédito tributário encontra-se com sua exigibilidade suspensa.

Logo, inexistindo fluência de prazo prescricional, sem razões à Recorrente ao suscitar prescrição.

Ademais, ainda que a argumentação da Recorrente se relacionasse à decadência, igualmente não estaria configurada sua ocorrência, conforme análise a seguir.

A regra da contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação é a constante do art. 150, §4º, do CTN, qual seja, 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, desde que não seja caso de dolo, fraude ou simulação e exista

pagamento antecipado do tributo, pois inexistindo pagamento antecipado, a regra é alterada para aquela constante do art. 173, I, desse Código, a saber, 05 (cinco) anos constados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ressalte-se que, especificamente em relação ao IPI, há um regramento peculiar, art. 124 do RIPI/2002, que considera pagamento para fins da legislação do IPI a existência de créditos escriturais do IPI, conforme a seguir:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

**Parágrafo único. Considera-se pagamento:**

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

**III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. (Grifei)**

As planilha juntadas aos autos pelo Fisco às fls. 37-87, que dão suporte aos valores lançados, resultante da análise dos Livros do IPI do ano-calendário 2006, às fls. 267-274 (1º trimestre), 915-922 (2º trimestre), 1.584-1.589 (3º trimestre) e 4.188-4.195 (4º trimestre), provam a existência de créditos escriturais do IPI para todo o período do lançamento.

Portanto, como houve antecipação de pagamento, representado pela existência de créditos escriturais reconhecidos pela Fiscalização, e não se tratar de dolo, fraude ou simulação, deve-se reconhecer o prazo decadencial de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, §4º, do CTN.

Tendo o lançamento sido efetuado em **10/11/2010**, a Fazenda Pública somente poderia lançar créditos de fatos geradores de **30/11/2005** em diante. Logo, não há de se reconhecer a decadência no presente caso, em razão de o lançamento ter observado essa condição.

Por fim, a mero título de informação complementar, como o lançamento se reporta ao ano de 2006 e sua ciência ocorreu em 10/11/2010, não há que se falar em decadência, quer pela inteligência do art. 150, §4º, quer pela do art. 173, I, ambos do CTN.

Em suma, sem razões à Recorrente neste tópico.

**IV.2 Sobre a suspensão**

**Limites à responsabilidade perante o Fisco**

**Temporalidade das declarações**

No tópico “**Sobre a suspensão**”, a Recorrente aduz que a suspensão do tributo decorre de lei e, sendo a regulamentação dos mecanismos de seu controle pela norma infralegal, esta não pode restringir ou impedir que se faça a compensação, como se fez no caso.

Ressalta que em todas as notas fiscais ficou destacado no campo “dados adicionais” que os produtos saíram “COM SUSPENSÃO DO IPI CFM. MP 66 ART. 21 PARÁGRAFO 6 DE 29/08/2002”, instrumento normativo posteriormente convertido na Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

Argumenta que todas as exigências legais materiais foram atendidas: as empresas que adquiriram as embalagens estão em conformidade com o descritivo previsto na legislação regente; têm sua atividade preponderante de acordo com o exigido, comercializa os produtos mencionados; e as notas fiscais emitidas pela Recorrente foram preenchidas em plena conformidade com a exigência legal.

Destaca que a Fiscalização em momento algum desmentiu ou questionou a exatidão das informações prestadas, apenas recusou tais informações (declarações apresentadas pelos adquirentes) porque, a seu juízo, não atendiam às exigências formais que a suspensão exigia.

Entende que, fora as irregularidades nas informações prestadas pelos adquirentes, a operação merece a suspensão do IPI, por atender a todos os requisitos materiais:

- a) Os produtos que a PLASLAM vendeu aos seus clientes foram por eles empregados preponderantemente na elaboração de produtos classificados com estrita observação à legislação pertinente;
- b) Os clientes da PLASLAM, no ano imediatamente anterior ao da aquisição, ano calendário 2005, obtiveram receita bruta superior a 60% com as vendas dos produtos classificados na forma da legislação invocada no relatório;
- c) Os adquirentes efetivamente informaram às respectivas Delegacias da Receita Federal os produtos que elaboravam e as MP, PI e ME que foram adquiridas no mercado interno e externo, até porque tais informações a própria Receita Federal já detinha.

No tópico “**Limites à responsabilidade perante o Fisco**”, a Recorrente defende que a suspensão do imposto encontra-se lastreada em declarações dos adquirentes, em estrita observância à legislação pertinente. Dessa forma, caso as informações ali contidas sejam incorretas, não pode ser responsabilizada por erros que não cometeu e sobre os quais não tem qualquer ingerência, cabendo ao Fisco diligenciar e averiguar a exatidão das declarações prestadas e cobrar dos responsáveis tais informações, na medida das respectivas responsabilidades.

Acrescenta que parte das correções mencionadas no Relatório da Fiscalização somente foram introduzidas na legislação tributária após a ocorrência das referidas compensações. Logo, não se pode exigir que uma declaração daquela época venha a preencher todas as exigências legais da atual regulamentação que ainda não existia.

Reitera que a responsabilidade pela falta de declaração deve recair sobre aquele que teve suspenso o IPI, no caso, a empresa que adquiriu as embalagens da PLASLAM, e não sobre esta, conforme art. 17, §3º da Instrução Normativa SRF nº 296, de 06/02/2003.

Por fim, no tópico “**Temporalidade das declarações**”, argumenta que a Instrução Normativa nº 296, de 2003, não determina quando deverão ser lavradas as referidas declarações, nem que tais declarações sejam anteriores à compensação, não havendo qualquer previsão legal de que as declarações deveriam ser oferecidas com antecedência pelos adquirentes dos produtos. E, mesmo que assim não fosse, a extemporaneidade das declarações não a obrigaria ao pagamento do imposto, uma vez que a preexistência das declarações não é condição para a sua suspensão, eis que não há respaldo legal para esse entendimento.

Afirma que a suspensão refere-se à obrigação tributária principal, consubstanciada no pagamento ou não do tributo devido. Já a obrigatoriedade (de terceiros) de prestar as

declarações mencionadas são obrigações acessórias, que não se confundem com aquela e nem são fatos geradores do imposto.

Em síntese, argumenta que não há previsão legal que defina a data para emissão de tais declarações e, mesmo que existisse a estipulação de tal momento, não haveria impedimento para o uso dos créditos advindos da suspensão.

Passo à analise.

A questão da suspensão do IPI nas operações em comento e necessidade de atendimentos aos requisitos formais para essa suspensão, tanto por parte do vendedor quanto por parte do adquirente, foram objeto de minuciosa análise pela DRJ, que assim se pronunciou a respeito:

#### **SUSPENSÃO. Saídas para fabricantes de produtos alimentícios.**

O principal objeto do Auto de Infração é a utilização indevida da suspensão do IPI prevista na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, cujo art. 29 assim prevê:

*Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.*

(...)

*§ 2º O disposto **no caput** e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, **no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição**, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.*

(...)

*§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.*

*§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:*

- I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;*
- II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.*

Deve-se observar que a lei foi regulamentada pela IN SRF nº 235, de 2002, que foi revogada pela Instrução Normativa SRF 296, de 6 de fevereiro de 2003 e alterada pela Instrução Normativa SRF 429, de 21 de junho de 2004 que dispuseram sobre o regime de suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao caso concreto:

#### **IN SRF nº296, de 2003**

*Art. 1º As hipóteses de suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) acima relacionadas, ficam disciplinadas por esta Instrução Normativa*

**Outros produtos**

**Art. 17.** Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados). ( Redação dada pela IN SRF 342, de 15/07/2003 ).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

§ 2º As MP, PI e ME importados diretamente por estabelecimento industrial fabricante de que trata este artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI, ficando o desembaraço com suspensão do imposto condicionado à apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º.

§ 3º O estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo.

#### **Disposições gerais**

**Art. 19.** Consideram-se preponderantes, para fins do disposto nos arts. 5º, 6º, 11 e 17, as operações que, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, originaram uma receita bruta superior a sessenta por cento da receita bruta total no mesmo período.

**Art. 20.** A suspensão do IPI não impede a manutenção e utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial remetente.

**Art. 21.** Nas notas fiscais relativas às saídas de que trata esta Instrução Normativa deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI" com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

**Art. 22.** Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos ou importados com suspensão do IPI distinta da prevista na legislação aplicável, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente ou importador dar-se-á com incidência do imposto.

**Art. 23.** O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica: (Redação dada pela IN SRF nº 429, de 21/06/2004)

I - às pessoas jurídicas optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar de estabelecimento comercial equiparado a industrial pela legislação do IPI, na operação a que se refere o art. 4º.

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º. ( Redação dada pela IN SRF 429, de 21/06/2004 ).

**Art. 24.** Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - receita bruta total, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta decorrente de exportações para o exterior, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

**Art. 25.** Ficam formalmente revogados, sem interrupção de sua força normativa, a Instrução Normativa SRF nº 235, de 31 de outubro de 2002 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 26, de 19 de dezembro de 2002 .

Depreende-se pelos dispositivos legais acima transcritos que a suspensão do imposto é “requisito/qualidade” do adquirente do insumo e não do produtor. Assim, o produto em análise só pode sair do estabelecimento do produtor com suspensão do IPI quando remetido ao cliente que atender todas as condições expostas na legislação. Portanto, para sair com suspensão o produtor deve, necessariamente, saber de antemão se seus clientes enquadram-se nas regras e condições que regulam a suspensão, ou seja, se industrializam os produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23<sup>1</sup>, 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, se as operações de venda destes produtos atingiram, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, mais de 60% da receita bruta total do mesmo período, se são optantes do SIMPLES- Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e se vão usar seus produtos como inumo na sua industrialização.

E como essas empresas fornecedoras poderiam adquirir esta informação, já que é requisito prévio para a saída com suspensão do imposto? A resposta está na própria legislação: Lei nº 10.637/2002, § 7º, ou seja, pelas informações dadas pelos clientes de que atendem os requisitos da lei.

Caso contrário como poderia a empresa dar saída a seus produtos com suspensão? Como saber se seu cliente é industria, que produz produtos dos Capítulos mencionados? que apura, com a venda destes produtos, mais que 60% de sua receita? e que o produto que vende será utilizado como insumo deste produto?

Como se vê, trata-se de benefício fiscal, pelo qual deve-se respeitar rigorosamente o que a lei dispõe, ou seja, para que o produto saia com suspensão de IPI, os adquirentes **deverão** declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos pela legislação. Caso contrário, o tributo é imediatamente exigível.

Verificado as saídas com suspensão, foi solicitado pelo fisco, que a contribuinte apresentasse as declarações das empresas adquirentes com a informação de que atendem a legislação em referência ou justificativas do porque não houve cálculo ou destaque de IPI.

A empresa não apresentou qualquer justificativa ou documentos. Ora, como pode a empresa vender seus produtos com suspensão do imposto se não sabe se a empresa que compra está beneficiada pela lei? Como sabe se seus clientes produzem os produtos elencados na legislação? se os insumos que vende são aplicados nesses produtos? ou se, no ano-calendário anterior ao da aquisição, os adquirentes (seus clientes) auferiram, pela venda destes produtos, 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total, sem que estes lhes tenham fornecido a declaração de que exige a lei?

Tais declarações são requisitos necessários para se proceder as saídas com suspensão. Não cumprida esta exigência, os produtos devem sair com o destaque do imposto.

Sendo assim, não é possível aceitar o argumento da defesa, no sentido de que a falta de declarações de alguns clientes, necessária para dar saída com suspensão do IPI a fabricantes de produtos alimentícios, teria sido regularizada, pela emissão, à época da fiscalização de novas declarações, ou ainda que a verificação agora de que à época as empresas possuíam os requisitos legais necessários impediria a autuação.

Ao contrário do que sustenta a impugnante, a declaração fornecida, com antecedência, pelo adquirente dos produtos é **requisito obrigatório**, que condiciona a

<sup>1</sup> Exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90

suspensão. Sem a satisfação prévia desse requisito, o IPI se torna imediatamente exigível, como se verifica da leitura dos artigos 39 e 40 do RIPI, de 2002, a seguir transcritos:

*Art. 39. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”*

(...)

*Art. 40. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.*

.....

*§ 2º Cumprirá a exigência:*

*I - o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão;*

*II - o remetente do produto, nos demais casos.”*

Ora, segundo os dispositivos legais citados e transcritos acima, a suspensão do imposto e seu aproveitamento **estão condicionados** à apresentação de declarações dos adquirentes dos produtos de que estes atendem a todos os requisitos estabelecidos naqueles diplomas legais.

Neles constam expressamente que sairão do estabelecimento industrial, com suspensão do imposto, as MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, **preponderantemente**, à elaboração de produtos classificados **nos Capítulos** enumerados **cujos adquirentes atendam ao disposto nos incisos I e II do § 7º do art. 29, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 16, §§ 1º e 3º da IN SRF nº 235, de 2002**, citados e transcritos anteriormente.

Também, segundo o conteúdo daqueles dispositivos legais, as declarações devem ser apresentadas **antes** das saídas dos produtos do estabelecimento industrial. Portanto, depreende-se dos dispositivos citados que não há amparo legal para a implementação da suspensão sob condição resolutiva. A suspensão se dá no momento da saída dos produtos do estabelecimento industrial, momento no qual as condições para sua implementação já devem estar atendidas.

Sendo assim, entendo que as declarações dos adquirentes são requisitos formais exigidos pela legislação para o exercício do direito de suspensão e não mera obrigação acessória.

Conseqüentemente, está correto o lançamento de ofício do IPI, e respectivos acréscimos legais, em relação às saídas de embalagens para fabricantes de produtos alimentícios, com suspensão indevida do imposto.

Cabe, ainda, esclarecer que à autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a constitucionalidade dos dispositivos legais, se estes ferem ou não os princípios da estrita legalidade ou as limitações estatuídas na Carta Magna. Nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo.

[...]

Como visto, ao contrário do que entende a Recorrente, não foram cumpridas todas as exigências normativas para a suspensão efetuada, visto que a **apresentação das declarações dos adquirentes representa requisito formal exigido pela legislação para o exercício do**

**direito à referida suspensão**, e não mera obrigação acessória, consoante art. 29, §7º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Igualmente improcedente a argumentação de inexistência de previsão legal para exigência prévia das declaração, pois o não cumprimento de tal requisito prévio para a saída com suspensão tornaria inócuas a finalidade na norma correspondente. Isso porque, como bem explicitado pela DRJ: Como poderia a empresa dar saída a seus produtos com suspensão? Como saber se seu cliente é indústria, que produz produtos dos Capítulos mencionados? que apura, com a venda destes produtos, mais que 60% de sua receita? e que o produto que vende será utilizado como insumo deste produto?

Como se vê, a **declaração prévia dos adquirentes representa requisito obrigatório que condiciona a suspensão**.

E, por fim, quanto à alegação de que caberia aos adquirente dos produtos a responsabilização perante o Fisco pela ausência de tais informações, entendo que o art. 41 do RIPI/2002 é bem explícito ao estipular a **responsabilidade ao remetente do produto**, conforme a seguir (destaques acrescidos):

[...]

Art. 41. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

[...]

A hipótese em que a responsabilização recairia ao adquirente seria se, após a aquisição dos produtos com a mencionada suspensão, fosse-lhes dada destinação diversa da exigida pela norma, conforme parágrafo único do mesmo dispositivo (destaques acrescidos):

[...]

Parágrafo único. Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse (Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

[...]

Esse mesmo entendimento foi reproduzido no RIPI/2010, conforme a seguir (destaques acrescidos):

[...]

Art. 42. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II ).

§ 1º Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

§ 2º Cumprirá a exigência:

I - o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão;

II - o **remetente do produto**, nos demais casos.

[...]

Portanto, improcedentes as argumentações desta parte do Recurso Voluntário.

#### **IV.3 Sobre a alegada “Interpretação Literal”**

Inicialmente, a Recorrente esclarece que o Sr. Auditor-Fiscal faz uso do dispositivo no art. 111 do CTN, acerca da obrigatoriedade da interpretação literal, para legitimar a não aceitação de créditos legitimamente aferidos e justificar tal opção em supostos erros nas declarações prestadas.

Por outro lado, entende a Recorrente que não se deve lançar mão isoladamente da técnica de interpretação literal, sob pena de não se apreender o verdadeiro conteúdo da norma, conforme doutrina que colaciona.

Ao fim, conclui que nem mesmo em uma interpretação literal se chega à conclusão de que as declarações prestadas posteriormente esvaziam a não-cumulatividade do IPI, impedem a suspensão e desautorizam a compensação dos tributos.

Aprecio.

Os trechos do Termo de Verificação Fiscal em que o assunto aparece são os seguintes:

#### **DO DESCUMPRIMENTO DO ART. 29, DA LEI N° 10.637/2002**

O cumprimento integral e tempestivo do disposto no Art. 29, da Lei nº 10.637/2002, como, também, da legislação aplicável ao assunto é imprescindível para o caso - suspensão do IPI e manutenção dos créditos referentes à aquisição de insumos. A legislação de regência é a seguinte: Artigo 29 da Lei n° 10.637/2002, com a nova redação dada pelo Art. 25, da Lei nº 10.684/2003; os incisos I e III, do Art. 111, do CTN; o Art. 39 do RIPI 2002; o Art. 41 do RIPI 2002, e a Instrução Normativa SRF N° 296, de 6 de fevereiro de 2003.

[...]

O Art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que:

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.* "(grifos nossos)

[...]

#### **Da Lavratura do Auto de Infração**

[...]

#### **Das Notas Fiscais de Saída Indevidamente Canceladas**

[...]

Não cabe, pois, senão, à autoridade administrativa, a interpretação literal desses artigos, e, assim aplicá-los, por força do Art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) :

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.* "(grifos nossos)

Longe, portanto, está da competência da autoridade administrativa a dispensa da motivação, nas notas fiscais, quando essas são anuladas, pois tratar-se-ia de dispensar o cumprimento de obrigações acessórias, o que é vedado pelo CTN.

Não satisfeitas as condições para o cancelamento das notas fiscais de saída, não havendo suspensão do IPI, não havendo destaque do IPI nessas notas fiscais, ocorre, pois, a situação de IPI não lançado.

[...]

#### **Das Notas Fiscais de Saída Não Escrituradas**

[...]

De novo, retorna-se ao mesmo ponto: não cabe, pois, senão, à autoridade administrativa, a interpretação literal desses artigos, por força do Art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN):

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.* "(grifos nossos)

Longe, também, está da competência da autoridade administrativa a dispensa de tal comunicação de que trata o Art. 447 do RIPI 2002 à SRF, pois tratar-se-ia de dispensar o cumprimento de obrigações acessórias, o que feriria, como já exposto, o Art. 111, do CTN.

De acordo com o reproduzido acima, o art. 111 do CTN foi citado pela Autoridade Fiscal na apreciação tanto dos requisitos formais para a suspensão do tributo quanto na apreciação de situações envolvendo emissão e controle de notas fiscais, o que se encontra em plena consonância com o disposto no art. 111, I e III, do CTN, uma vez que a determinação deste dispositivo exige a forma como a interpretação da legislação deve ser feita, literalmente.

Acrescento, ademais, que a legislação citada pelo Fisco é expressa e clara no sentido de suas determinações, inexistindo margem para ampliação em favor da Recorrente de sentidos outros, "ocultos" da norma, que não aqueles explicitamente expostos em seus termos.

Portanto, carece razões à Recorrente neste tópico.

#### **IV.4 Da Litispendência**

Neste tópico, a Recorrente esclarece que toda a discussão exposta nos tópicos seguintes foi objeto de Manifestação de Inconformidade em face de Despacho Decisório que entendeu por não homologar os PER/DCOMPs do ano-calendário 2006.

Dessa forma, para que não haja decisões conflitantes, entende que se deve aguardar a definição daquelas defesas ou, alternativamente, que um mesmo julgador proceda à avocação de todas elas para uma decisão definitiva e equânime.

Aprecio.

Como já esclarecido no tópico III.1 deste voto, a apreciação dos feitos mencionados pela Recorrente será feita em conjunto perante este Colegiado, de forma que, assim como fez a DRJ, o presente julgamento será estendido a todos os processos de resarcimento do ano de 2006, os quais terão como fundamento o aqui decidido.

#### **IV.5 Das Notas Fiscais de Saída não escrituradas**

##### **Notas Fiscais canceladas por erro no preenchimento**

A Recorrente explana que o Sr. Auditor-Fiscal teria apurado excessiva quantidade de **notas fiscais não escrituradas** nos livros competentes, conforme exigido pela legislação de

regência, e que a falta de escrituração dessas notas fiscais importaria na inidoneidade da documentação a servir de defesa da Contribuinte, como se observa no item “Das Notas Fiscais de Saídas Não Escrituradas” do Termo de Verificação Fiscal.

No entanto, a Recorrente contesta essa apuração ao argumento de que, diferentemente do que foi afirmado, as notas fiscais constam, sim, dos livros contábeis da empresa e foram devidamente apresentados quando do procedimento de fiscalização.

Para justificar seu argumento, a Recorrente afirma ter carreado novamente ao seu recurso outra via impressa do Livro de Saídas, onde facilmente se verifica que as notas referidas pelo Sr. Auditor-Fiscal estão expressamente mencionadas, não havendo qualquer mácula ou dúvida em relação à sua documentação.

No que diz respeito ao tópico “Notas Fiscais canceladas por erro no preenchimento”, a Recorrente afirma que a Autoridade Fiscal, alegando que não foram observados os procedimentos legais para o cancelamento e nem explicitadas as razões para o cancelamento das notas relacionadas, incluiu essas notas na base de cálculo do tributo.

No entanto, argumenta que, mesmo que se tenha havido erro no preenchimento da nota fiscal e/ou que não conste a devida justificativa para anulação dela, não mercê ser objeto de tributação notas que efetivamente não correspondam a uma operação tributada pelo IPI, eis que as notas canceladas foram substituídas por outras com o mesmo valor, ou seja, a simples replicação do que constava na nota “cancelada”.

Apresenta planilha, com base na planilha do Sr. Auditor-Fiscal, em que entende demonstradas, nota por nota, as substituições das primeiras notas.

Aprecio.

Em cumprimento à diligência fiscal requisitada pela DRJ, houve pronunciamento da Unidade de Origem para esta argumentação, apresentada inicialmente na Impugnação, conforme trechos seguintes do Relatório de Diligência Fiscal:

c) verifique se as notas fiscais canceladas foram substituídas por outras de mesmo valor, conforme alegado pela empresa (tabela que demonstra nota por nota a substituição - fls. 92/93) e se manifeste quanto aos valores ditos considerados em duplicidade;

**Resposta:**

De início, em seu aspecto **preliminar**, visando um entendimento melhor da situação em seu contexto, vamos transcrever:

- a **argumentação da Interessada** sobre esse tópico em sua Manifestação de Inconformidade:

[...]

**DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA NÃO ESCRITURADAS**

*Consta nas fls. 12 da Notificação no item "Das Notas Fiscais de Saída Não Escrituradas" do relatório final o afirmação do senhor Auditor de que há excessivas quantidades de notas fiscais não escrituradas nos livros competentes, conforme exigido pela legislação de regência. Além disso, entende o senhor fiscal que a falta de escrituração das referidas notas fiscais importa na inidoneidade da documentação a servir de defesa da contribuinte. Também aqui não andou bem o senhor Auditor. Isso porque, diferente do que foi afirmado as notas fiscais constam sim dos livros contábeis da empresa, foram devidamente apresentados quando do procedimento de fiscalização. Para comprovar o alegado novamente juntamos a presente impugnação outra via*

impressa do LIVRO DE SAÍDAS onde facilmente se verifica que as notas referidas pelo senhor Auditor estão expressamente mencionadas, não havendo qualquer mácula ou dúvida em relação a documentação da Impugnante (grifos meus)

#### **NOTAS FISCAIS CANCELADAS POR ERRO NO PREENCHIMENTO**

Alegando que não foram observados os procedimentos legais para o cancelamento e nem explicitadas as razões para o cancelamento das notas relacionadas em o senhor Auditor as incluiu em sua pose de cálculo. Ocorre que, mesmo que se tenha havido erro no preenchimento da nota fiscal e/ou que não conste a devida justificativa para anulação da mesma, não merece ser objeto de tributação notas que efetivamente não correspondem a uma operação na forma da lei que impor o pagamento do IPI. As notas canceladas foram substituídas por outras com o mesmo valor, ou seja, a simples replicação do que constava na nota "cancelada". Que se corrijam as notas, a escrita; fiscal e se imponha penalidade por tais suposta irregularidade talvez seja de se admitir, mas impor o pagamento de IPI mais de uma vez pela mesma operação mercantil fere o direito por bi tributação, o que não podemos concordar, motivo pelo qual requeremos que as referidas notas sejam expurgadas da base de cálculo do lançamento de ofício. Aliás, encaminhamos as photocópias das notas fiscais que substituíram as primeiras que já foram computadas no lançamento original. Abaixo demonstramos nota por nota, com base na planilha do Sr. Auditor, a substituição das notas canceladas:

[...]

- como se manifestou a autoridade administrativa preparadora acerca desse assunto, nos auto (fls. 30, Volume I):

[...]

"Essas inconsistências observadas foram, principalmente, as seguintes:

.....  
b) **dezenas de notas fiscais de saída indevidamente canceladas, em desacordo com a legislação (Art.. 330 do RIPI 2002)**, entre as centenas de notas fiscais de saída no ano - calendário de 2006, tais como as de números 9734, 9739, 9811, 9821, 9839, 9851, 9857, 9859, 9906, 9921, 9922, 9926, 9994, 10011, 10024, 10027, 10044, 10077, 10088, 10091, 10135, 10137, 10147, 10155, 10157, 10167, 10173, 10216, 10223, 10289, 10297, 10385, 10428, 10481, 10493, 10503, 10505, 10506, 10556, 10559, 10575, 10576 e 10593;

.....  
Prosseguindo, mais adiante (fls. 31 a 33, Volume I), consta destacadamente da instrução original do processo sobre o assunto, de elaboração por parte da autoridade administrativa preparadora:

**"Das Notas Fiscais de Salda Indevidamente Canceladas**

*Dispõe o Capítulo IX do Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002, em seu Artigo 330 (in verbis):*

***Cancelamento das Notas Fiscais***

***Art. 330. Quando a nota fiscal for cancelada, conservar-se-ão todas as suas vias no bloco ou sanfona de formulários contínuos, com declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.*** (grifo nosso)

***Parágrafo único.*** Se copiada a nota, os assentamentos serão feitos no livro copiador, arquivando-se todas as vias do documento cancelado.

Foi observado que, nenhuma das notas fiscais canceladas, apresentava, nos seus respectivos corpos, as correspondentes motivações dos atos cancelatórios. A falta da motivação, nas notas fiscais canceladas, inibe o Fisco a chegar a uma convicção acerca da legalidade de tais operações, como também a avaliar a razoabilidade das dimensões dessas ocorrências, baseadas em documentos formais, uma vez que nenhum deles, esclarecedores dos cancelamentos, foi encaminhado pelo contribuinte, a fim de instruir os autos.

Um pouco à frente, no mesmo **Capítulo IX do Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002**, encontramos, agora, o seguinte comando em seu Art. 322:

#### **Inidoneidade dos Documentos**

**Art. 322.** E considerado **inidôneo**, para os efeitos fiscais, **fazendo prova apenas em favor do Fisco**, sem prejuízo do disposto no art. 353, o documento que:

**I** - não seja o legalmente previsto para a operação;

**II** - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas; (grifos nossos)

**III** - eteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza; ou

**IV** - não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.

\*obs: segundo o dicionário "Aurélio", da língua portuguesa, **inidôneo** significa: **impróprio para alguma coisa; inconveniente, inadequado**.

Como depreendemos da leitura do Art. 330, a motivação da anulação, nas notas fiscais, é obrigatória; o que pode acontecer é não haver uma remissão a um novo documento, visto que pode ou não ocorrer um caso concreto, que gere uma nova nota fiscal em substituição a outra cancelada.

Não cabe, pois, senão, à autoridade administrativa, a interpretação literal desses artigos, e, assim aplicá-los, por força do Art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN):

**"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**

**I** - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

**II** - outorga de isenção;

**III** - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, "(grifos nossos)

Longe, portanto, está da competência da autoridade administrativa a dispensa da motivação, nas notas fiscais ou mesmo, a sua apresentação à Fiscalização, quando essas são anuladas, pois tratar-se-ia de dispensar o cumprimento de obrigações acessórias, o que é vedado pelo CTN.

Não satisfeitas as condições para o cancelamento das notas fiscais de salda, não havendo suspensão do IPI, não havendo destaque do IPI nessas notas fiscais, ocorre, pois, a situação de IPI não lançado".

**Em vista do acima transcrito da instrução original do processo, confrontado com a impugnação da Interessada, cabe ressaltar, inicialmente, que:**

- o que a autoridade administrativa preparadora acima relatou não foi exatamente o fato de haver "excessivas quantidades de notas fiscais não escrituradas nos livros competentes" **mas, sim**, sob o tópico - *Das Notas Fiscais Indevidamente Canceladas* — (do RIPI 2002), **o de haver dezenas de notas fiscais de saída indevidamente canceladas, em desacordo com a legislação (Art. 330 do RIPI2002)**;

**Leiamos, pois:**

- o trecho da Intimação nº 227, de 03/08/2009: (fls. 57 do Anexo A1V1):

***INTIMAÇÃO***

*Receita Federal*

*INTIMAÇÃO N° 277/2009-SARAODRF/ITJ*

*Itajal. 3 de agosto de 2009. Processo n.º: 10909.002630/2008-12*

*Nome: PLASLAM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.*

*CPF/CNPJ: 01.825.523/0001-30*

*Endereço: Rua Reinaldo Schimithausen, 3850 -A -Bairro Cordeiros - Itajai/SC -CEP 88311-500*

*Em relação ao processo-administrativo-fiscal supracitado, fica o representante legal da empresa em questão, CNPJ01,825.523/0001-30, INTIMADO a:*

**1. apresentar cópias de todas as notas fiscais de salda (acompanhadas dm originais, para efeitos de autenticação), emitidas durante o I o trimestre de 2006, que lenham sido emitidas sob quaisquer CFOP, exceto, naturalmente, as que, eventualmente, já tenham sido encaminhadas para as instrução desse processo de tratamento manual dos PER/DCOMP,**

- o trecho da Intimação nº 228, de 03/08/2009: (fls. 87 do Anexo A1V4):

[...]

- o trecho da Intimação nº 229, de 03/08/2009: (fls. 54 do Anexo A1V7 – 2º Volume):

[...]

Resta, portanto, evidenciado, que foram solicitadas **todas** as notas fiscais de saída, por meio de Intimações. Então se foram solicitadas todas as notas fiscais de saída, nesse rol, incluem-se, também, as notas fiscais canceladas.

Retornando ao que impõe o Art. 330 do RIPI 2002:

**Art. 330. Quando a nota fiscal for cancelada, conservar-se-ão todas as suas vias no bloco ou sanfona de formulários contínuos, com declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao no documento emitido (grifo nosso)**

**Parágrafo único. Se copiada a nota, os assentamento serão feitos no livro copiador, arquivando-se todas as vias do documento cancelado.**

Algumas das cópias das notas fiscais dc saída canceladas foram apresentadas pela Interessada quando da instrução original deste processo (Volume A1V9). - sem referências aos motivos de cancelamentos. Outras, quando da apresentação de sua Manifestação de Inconformidade (Volume A2V5). Quanto à alegação da Interessada de que as notas fiscais de saída canceladas constam do Livro de Registro dc Saídas, tal

afirmação procede, sendo que tal fato também consta relatado pela autoridade administrativa, quando da elaboração da instrução original deste processo.

Para que o descumprimento do Art. 330 do RIPI 2002 não passasse em branco, foi transscrito desse Regulamento um remédio administrativo, para a situação - o seu An. 322, aplicande-se, no caso, à sua escrituração contábil, uma vez, que não se tinha, nos autos, os documentos (os notas fiscais de saída canceladas e os seus respectivos motivos de cancelamento) que ampararam os correspondentes registros no Livro de Registro de Saídas. Aliás, somente quando da Impugnação a Interessada explicou, em planilha específica, por ela elaborada, que a nota fiscal imediatamente subsequente àquela "cancelada" foi emitida para "substituí-la".

#### ***Inidoneidade dos Documentos***

***Art. 322. E considerado *inidôneo*, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, sem prejuízo do disposto no art. 353, o documento que:***

***I - não seja o legalmente previsto para a operação;***

***II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas; (grifas nossos)***

***III- esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza; ou***

***IV -não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.***

\*obs: segundo o dicionário "Aurélio", da língua portuguesa, *inidôneo* significa: *impróprio para alguma coisa; inconveniente, inadequado.*

#### **Conclusão sobre a alegação de duplicidade da tributação (notas fiscais substituídas x notas fiscais substitutas):**

Ao se proceder à apuração do valor tributável (fls. 37 a 87, do Volume 1), não foi atribuído qualquer valor a essas notas fiscais de saídas canceladas (substituídas), isto é, elas não fizeram parte do valor tributável conforme alega a Plaslam (planilha elaborada pela Interessada anexada à Impugnação- fls. 81 e 82, Volume A2V5 (2º Volume); simplesmente, nas planilhas de cálculo dos valores tributáveis, relativas às notas fiscais de saída canceladas, os seus registros são do "tipo texto", portanto "não numéricos". Escolheu-se, pois, um ponto de interrogação (?) para representá-los. Poder-se-ia escolher, também, um travessão (-), pontos (....) ou outra simbologia qualquer para registrá-las (em "campo tipo texto" na planilha). Ou, simplesmente, não se escolher uma simbologia, desconsiderando-as para efeitos de chegar-se a uma base de cálculo, não as contabilizando. Então, não ocorreu qualquer caso de atribuição de valores buscados ao acaso para compor uma base de cálculo para tributação do IPI. Numericamente traduzindo, constando ou não de planilha elaborada pelo contribuinte, ou pela autoridade administrativa) isso significa que, para cada ocorrência desse tipo, no ano-calendário de 2006, cada nota fiscal de saída cancelada teve como valor tributável R\$ 0,00 - ZERO REAL, no Auto de Infração lavrado.. - fls. 37 a 87, do Volume 1

Comprovação, neste processo, nota fiscal por nota fiscal, mês a mês, constante da instrução original deste processo, de que NÃO HOUVE TRIBUTAÇÃO sobre as notas fiscais de saída canceladas, às quais se referiu o contribuinte em sua tabela, na sua peça de Impugnação, - Anexo A2V5 - 2º Volume -, fls. 81 e 82:

- na composição do valor tributável, relativo a janeiro de 2006: notas fiscais canceladas 9734 e 9739 – **fls. 39 do Volume V;**

[...]

Apresenta-se bastante elucidativo o resultado da diligência quanto aos esclarecimentos destes pontos do Recurso Voluntário.

Restou esclarecido que a autoridade fiscal relatou no Termo de Verificação Fiscal não exatamente o fato de haver "*excessivas quantidades de notas fiscais não escrituradas nos livros competentes*" mas, sim, sob o tópico "Das Notas Fiscais Indevidamente Canceladas", o fato de haver dezenas de notas fiscais de saída indevidamente canceladas, em desacordo com a legislação (art. 330 do RIPI/2002), sem contudo tributá-las na apuração do IPI.

Portanto, de acordo com os referidos esclarecimentos, não houve tributação sobre as notas canceladas e posteriormente substituídas, ao contrário do que alega a Recorrente, de forma que restaram dispensáveis as argumentações postas nestes tópicos.

Assim, nada a ser provido nesta parte do Recurso Voluntário.

#### **IV.6 Dos problemas das CFOPs (5949/6949)**

Este tópico do Recurso Voluntário é reprodução do que consta na Impugnação e serviu para introduzir a irresignação da Recorrente quanto à constatação da Autoridade Fiscal de que teria observado uma quantidade substancial de notas fiscais de saída escrituradas sob os CFOP (**5949/6949 – Outras Saídas**), em desacordo com a legislação.

Esclarece a Recorrente que, de fato, houve operações sem a devida indicação do CFOP correto e que, em nenhum dos casos levantados pelo Sr. Auditor-Fiscal, tratava-se de operações tributáveis pelo IPI.

Diz que houve erro no departamento de faturamento da empresa, por desconhecimento da nova legislação, em relação à correta indicação do CFOP das seguintes operações de saídas:

remessa para industrialização, retorno de mercadorias recebidas para conserto, remessa em bonificação, doação, brindes, remessa de amostras grátis, retorno de mercadoria utilizada para industrialização por encomenda, remessa de mercadorias ou bem para conserto ou ^reparo, venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato, devolução de compra para industrialização, devolução de mercadoria recebida em consignação, devolução de bem do imobilizado de terceiros recebido para uso, venda de ativo imobilizado e, por fim, remessa de bem do imobilizado para uso fora do estabelecimento.

Alega que cada uma dessas operações deveria ter recebido a correta indicação do CFOP, o que não foi feito. Mas, mesmo que fosse, não estariam diante de operações passíveis de tributação de IPI, eis que o erro da empresa não justifica o lançamento também errado do Fisco, na medida em que lhe foi disponibilizado todas as notas, livros e relatórios internos da empresa que demonstram cabalmente não se tratar de operações sujeitas ao IPI.

Encerra este tópico ao argumento de que, identificados os erros no preenchimento das notas, mais uma vez estamos diante de descumprimento de obrigação acessória, que pode ser objeto da correlata reprimenda, mas que não se confunde com a imposição de tributos sabidamente indevidos.

Aprecio.

Na fase impugnatória, esta argumentação da Recorrente foi alvo de solicitação de diligência à Unidade de Origem por parte da DRJ, por meio da Resolução nº 1.546 – 8<sup>a</sup> Turma da DRJ/POR, de 21/06/2011, nos seguintes termos (trecho pertinente em destaque):

[...]

Entendo que, tanto para a boa formação de convicção desta Turma de Julgamento, como em homenagem ao princípio da ampla defesa, o presente processo deve ser baixado em diligência, para que o órgão de origem tome as seguintes providências:

**a) se manifeste, por meio de despacho fundamentado, quanto as alegações referentes às saídas desoneradas do IPI decorrentes dos equívocos assumidos pela empresa, ou seja, se as saídas do CFOP 5949/6949 referem-se às saídas não tributadas pelo imposto;**

[...]

Em atendimento ao questionamento da DRJ, a Unidade de Origem elaborou Relatório de Diligência Fiscal e, especificamente em análise desse item, concluiu que, mesmo que se desconsidere os erros de escrituração (em outras palavras, mesmo que a Contribuinte tivesse se utilizado dos CFOPs corretos), haveria tributação sobre as correspondentes operações, sendo devido o IPI, conforme trechos a seguir (alguns destaque acrescidos):

**Resposta:**

Foram extraídas dos Livros de Registros de Saídas, por meio de busca eletrônica, todas as saídas escrituradas pela Interessada, sob os CFOP 5.949 c 6.949. Abaixo, seguem relacionadas, por trimestre-calendário do ano de 2006, cada nota fiscal, inclusa nesses CFOP, com o receptivo fundamento acerca dos lançamentos feitos, lendo como base do cálculo do IPI os seus valores nominais. Tais lançamentos foram feitos abstraindo-se do fato alegado pela Interessada, de que ela se equivocou ao utilizar os CFOP 5.949 c 6.949. Em outras palavras, se a Interessada tivesse se utilizado dos CFOP corretos para as naturezas das operações, nas quais, equivocadamente, utilizou-se dos CFOP 5.949 c 6.949, haveria, igualmente, os lançamentos nas mesmas quantidades e valores. Nada mudaria a esse respeito.

Senão, vejamos:

**- 1º trimestre do ano-calendário dt- 2006:**

Em decorrência da busca eletrônica no Livro de Registro de Saldas, referente ao 1º trimestre de 2006, encontramos as seguintes ocorrências:

**- CFOP 5.949** - escriturado as fls. 121 deste processo, no seu anexo AIV1 (1º Volume). O destinatário do insumo ali descrito é a pessoa jurídica de nome SACOPLAS LTDA., CNPJ 82.652.405/0001-79. O valor da base de calculo dessa **nota fiscal de número 9726** é equivalente a **RS 336,60**. Essa nota fiscal encontra-se às fls. 14 do anexo A1V2 (2º Volume). Há a observação no canto esquerdo abaixo dessa Nota Fiscal: "RETORNO DE MERCADORIA REF. EMPRÉSTIMO". No corpo dessa NF lemos: "BRANCO NOBRE IAMINAÇÃO REF SUA NF 45747)"

[...]

Prevê o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados: - RIPI – Decreto nº 4.544, de 26/12/2002-:

[...]

***Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, Art. 2º):***

.....  
***II- a saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a indústria.***  
***(grifo meu)***

**Irrelevância dos Aspectos Jurídicos**

**Art. 38** - *O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a Importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (Lei n.º 4.502, de 1964, Art. 2º, § 2º). (g.n.).*

Como o produto em questão era tributado à alíquota positiva em 2006, não constando da lista de exceções, de que trata o Art. 37 do RIPI 2002, não se inserindo nos casos de suspensão do imposto, de que trata o Art. 42 do RIPI 2002, não sendo imune ou isento, tornou-se, pois, tributável, de acordo com o disposto nos artigos 34 e 38 II, do RIPI 2002.

Para que se possa obter uma visão mais específica acerca do tratamento dado à matéria (devolução/retorno de produtos) pelo Regulamento do IPI, transcrevemos abaixo os procedimentos previstos nos Artigos 193, 167 e 169 do RIPI 2002, que estabelecem a regra para o direito ao crédito do IPI (facultativo), por parte da pessoa jurídica destinatária da remessa, condicionado à emissão (obrigatória) de nota fiscal de saída (no caso, a Plaslam), que deve incluir todos os parâmetros elencados no art. 169,1, abaixo transcrito:

[...]

Ressalte-se que não foi encontrado o estorno do imposto às fls. 67 a 75, do Volume AIVI , correspondentes à escrituração fiscal no Livro de Registro de Entradas do IPI - janeiro de 2006; tampouco há qualquer menção a estorno na planilha encaminhada pela Plaslam, em resposta a intimação (fls. 61 a 63) do Volume AIV1 (1<sup>º</sup> Volume).

[...]

#### **Anulação do Crédito**

**Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal**, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, §3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8<sup>a</sup>, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

[...]

**VI – relativo a produtos devolvidos, a que se refere o Inciso I do art. 169.**

[...]

#### **Dos Créditos por Devolução ou Retorno de Produtos**

##### **Devolução ou Retorno**

**Art. 169.** O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências: (g-n.)

**I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução;**

[...]

**CFOP 6.949** - escriturado às fls. 119 deste processo, no seu anexo AIV1 (1º volume). O destinatário do insumo ali descrito é a pessoa jurídica de nome **JOÃO SABADIN E FILHO LTDA.**, CNPJ 87.431.466/0001-20. O valor da base de cálculo dessa **nota fiscal de saída número 9700** é equivalente a **RS 6.030,75**. Essa nota fiscal encontra-se às fls. 86 do anexo AIV2 (2º Volume). Como vemos no campo "Dados do Produto", trata-se de saída de sacos laminados para embalagem de erva-doce, como remessa de amostra grátis.

Para que se possa obter uma visão mais específica acerca do tratamento dado à matéria (remessas de amostras grátis) pelo Regulamento do IPI, transcrevemos abaixo,

conforme já feito na instrução original deste processo, o disposto no Artigo 54, III, do RIPI 2002:

[...]

### Seção II

#### Dos Produtos Isentos

Ari. 54. São isentos do Imposto:

I - .....

I - .....

III - as amostras de produtos para distribuição gratuita, **de diminuto ou nenhum valor comercial**, assim considerados os fragmentos ou parles de qualquer mercadoria, **em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade** (grifo meu).....(Lei no 4.502, de 1964. art. 7º, inciso V)."

Portanto, esses sacos laminados para embalagem de erva doce, no valor **de R\$ 6.030,75** não são de diminuto valor comercial para a Interessada, pois:

- a) o valor médio de suas saídas normais por nota fiscal (quase uma centena), em janeiro de 2006, por exemplo, atinge pouco mais de R\$ 4.000,00;
- b) somente 14 de suas saídas normais por nota fiscal cm janeiro de 2006, por exemplo, atingem um valor acima de R\$ 6.030,75.
- c) a venda a varejo desse produto sai por volta de R\$ 3,00, o saco, já com o conteúdo.

Se tratássemos dessa saída (NP 7200 - Anexo A1V7 - (1º Volume) - documentação de suspensão - fis. 84 a 88) como suspensão de (PI, em decorrência do Ari. 29, da Lei nº 10.637/2002, veremos que essa não atende às 5 condições **cumulativas** de suspensão transcritas:

a) os materiais de embalagem a que dá saída, ou seja, os produtos que a Plaslam vende a seus clientes, têm de ser aplicados por esses clientes, preponderantemente, na elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, inclusive aqueles a que corresponde a notação AT (não-tributados);

b) cada um desses clientes da Plaslam tem de haver obtido, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição (**no caso, 2005**), receita bruta superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total nesse ano anterior (2005), fruto de vendas desses produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados); em função disso os clientes da Plaslam têm de declarar à Plaslam, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendeu a esse requisito de 60% em 2005;

c) cada cliente da Plaslam deverá ler informado, sem formalização de processo à Delegacia da Receita Federal ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI e ME que adquiriu nos mercados interno e externo;

d) em adição aos itens **b** e **c**, há que se ressaltar, em relação ao aspecto da temporalidade do cumprimento das obrigações ali descritas, o disposto nos Artigos 37 e 39 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados -RJPI 1998, artigos esses que vieram a ser os Artigos 39 e 41, respectivamente, do RIPI2002:

e) em decorrência da Ato Declaratório Interpretativo nº 16/04, expedido pela Secretaria da Receita Federal, o regime de suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados, de que trata a Instrução Normativa, nº 296, de 6 de fevereiro de 2003, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 342, de 15 de julho de 2003, não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem.

.....  
.....

- **CFOP 6.949** - escriturado às fls. 129 deste processo, no seu anexo AIVI (1º Volume). O destinatário do material de embalagem ali descrito é a pessoa jurídica de nome Ervateiro Valeria ltda., CNPJ 00.183.960/0001-15. O valor da base de cálculo dessa **NOTA FISCAL DE SAÍDA NÚMERO 9827** é equivalente a **RS 3.990,00**. Essa nota fiscal encontra-se às fls. 11 do anexo AIV3 (1º Volume). Como vemos no campo "Dados do Produto", trata-se de saída de sacos laminados para embalagem de erva-mate.

Se tratarmos dessa saída (NF 9827 - Anexo A1V7 - 1º VOLUME - documentação às fls. 32 a 40) como suspensão de IPI, em decorrência do Art. 29, da Lei nº 10.637/2002, constata-se que essa não atende às 5 condições **cumulativas** de suspensão acima transcritas.

**- 2º trimestre do ano-calendário de 2006:**

Em decorrência da busca eletrônica no Livro de Registro de Saídas, referente ao 2º trimestre de 2006, encontramos as seguintes ocorrências:

- **CFOP 5.949** - escriturado às fls. 130 do processo eletrônico, no seu anexo A1V4 (1º volume). O destinatário do insumo ali descrito é a pessoa jurídica de nome **IRMÃOS PAGLIOSA LTDA.** CNPJ 82.500.745/0001-84. O valor da base de cálculo dessa **nota fiscal de número 10009** é equivalente a **RS 4.796,75**. Essa nota fiscal encontra-se às fls. 92 do anexo A1V5 (2º Volume). Como vemos no campo "Dados do Produto", trata-se de saída de sacos laminados para embalagem de erva-mate. Se tratarmos dessa saída (NF 10009 - Anexo AIV7 - 1º Volume - ) como suspensão de IPI, em decorrência do Art. 29, da Lei nº 10.637/2002, veremos que essa não atende às 5 condições cumulativas de suspensão acima transcritas.

- **CFOP 6.949** - escriturado às fls. 128 do processo eletrônico, no seu anexo A1V4 (1º volume). O destinatário do material de embalagem ali descrito é a pessoa jurídica de nome **JOÃO SABADIN E FILHO LTDA**, CNPJ 87.431.466/0001-20. O valor da base de cálculo dessa **nota fiscal de número 9985** é equivalente a **RS 825,00**. Essa nota fiscal encontra-se às fls. 69 do anexo A1V5 (2º Volume). Como vemos no campo "Dados do Produto", trata-se de saída de sacos laminados para embalagem de erva-mate. Se tratarmos dessa saída (NF 9985 - Anexo A1V7 - 1º Volume - ) como suspensão de IPI, em decorrência do Art. 29, da Lei nº 10.637/2002, veremos que essa não atende às 5 condições cumulativas de suspensão acima transcritas.

**- 3º trimestre do ano-calendário de 2006:**

- **CFOP 6.949** - escriturado às fls. 80 deste processo, no seu anexo A1V7 (1º Volume). O destinatário do insumo ali descrito é a pessoa jurídica de nome **SANTO ANTONIO INDÚSTRIA. COM. EXP. LTDA.**, CNPJ 87.431.466/0001-20. O valor da base de cálculo dessa **nota fiscal de número 10181** é equivalente a **R\$ 2.900,00**. Essa nota fiscal digitalizada encontra-se às fls. 45 do anexo A1V8 (2º Volume). Como vemos no campo "Dados do Produto", JOGO M CLICHÊ - ERVA MATE SANTO

ANÔNIO 500g-esse item é tributável. Se tratarmos dessa saída com suspensão de IPI (NF 10181 - Anexo A1V8 – 2º Volume) - constatamos que não foram encontradas, nos autos, as condições para tanto. A pessoa jurídica **SANTO ANTONIO INDÚSTRIA, COM. EXP. LTDA.**, CNPJ 87.431.466/0001-20 está cadastrada no rol interno de cadastro de clientes da Interessada sob o número de controle 00015263, conforme consta às fls. 78 do anexo A1V7 (2º Volume) deste processo.

*Obs: Definição de Clichê, encontrada no dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*

*1. Fotograv. Placa fotomecanicamente gravada em relevo sobre metal, usualmente zinco, a traço ou a meio-tom, para impressão de imagens e textos por meio de prensa tipográfica. [Sin. (p. us.): fotótipo.]*

Infcre-se pela definição do vocabulário clichê, no sentido de fotogravura, que o clichê em questão tem contato físico direto com o produto a ser industrializado (se desgastando, perdendo propriedades físicas e químicas, ao longo do tempo, por operações sucessivas), neste reproduzindo, por meio de prensa tipográfica, as imagens e textos gravadas em relevo no clichê, feito de metal. Analogamente, seria como a ferramenta de um torno se desgastando e perdendo suas propriedades físicas e químicas, também, ao desbastar metais seguidamente.

Assim se posicionou a Interessada acerca do assunto em sua Impugnação às fls. 114 do Volume 1;

As clicherias confeccionavam os clichês conforme pedidos de nossos clientes e nos faturavam. Posteriormente nós apenas revendíamos tais "clichês" para os nossos clientes, numa operação normal de revenda que não merece a Incidência de IPI, por não se tratar de produtos por nós industrializados.

O RIPI 2002, em seu Artigo 164, I, também define matéria-prima e produtos intermediários como aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. O Parecer Normativo nº 65/79 corrobora essa definição.

De acordo com o Parecer Normativo 148/71 é obrigatória a emissão de Nota Fiscal com destaque do imposto pelo estabelecimento industrial que der saída para outro estabelecimento industrial a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens adquiridos de terceiros.

**- 4º trimestre do ano-calendário de 2006:**

**- CFOP 5.949** - escriturado às *fls. 196* do processo eletrônico, no seu anexo A1V11 (1º volume). O destinatário do insumo ali descrito é a pessoa jurídica de nome **SACOPLAS LTDA.**, CNPJ 82.652.405/0001-79. O valor da base de cálculo dessa **nota fiscal de número 10544** e equivalente a **R\$ 771,54**. Essa nota fiscal encontra-se às *fls. 19* do Volume A2V4 (2º Volume) Como vemos no campo "Dados do Produto", trata-se de saída de solventes. Item tributável.

**TÍTULO VII**

*Da Obrigaçāo Principal*

**CAPÍTULO I**

**DO FATO GERADOR**

**Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei n.º 4.502, de 1964, Art. 2º);**

**III- .....**

**IV- a saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.**  
**(grifo meu)**

**Irrelevância dos Aspectos Jurídicos**

*Art. 38 - O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a Importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (Lei n.º 4.502, de 1964, Art. 2º, § 2º). (grifo meu).*

Como o produto em questão era tributado à alíquota positiva em 2006, não constando da lista de exceções, de que trata o Art. 37 do RIPI 2002, não se inserindo nos casos de suspensão do imposto, de que trata o Art. 42 do RIPI 2002, não sendo imune ou isento, tornou-se, pois, de acordo com o disposto nos artigos 37 e 38 II, do RIPI.

De acordo com a análise fiscal exposta acima, feita em todas as notas em que houve a utilização dos CFOPs 5949 e 6949 no ano-calendário 2006, todas as respectivas operações de saídas escrituradas pela Recorrente nesses CFOPs, independentemente do erro cometido em sua utilização pela Recorrente, são operações sujeitas ao lançamento do IPI.

Nesse mesmo sentido caminhou a decisão recorrida, conforme trecho seguinte:

[...]

As alegações motivaram diligência e, em resposta, o Fisco informou que, mesmo que se exclua/não se levem em consideração os erros de escrituração, o imposto seria devido, pois as devoluções de mercadorias devem sair com destaque de IPI, ou seja, as amostras (para testes), as remessas em bonificação, doações, brindes, também são tributadas pelo imposto, não havendo qualquer exceção para os casos analisados

[...]

Portanto, improcedente a argumentação deste tópico.

#### **IV.7 Remessa de amostras grátis (CFOP 5911/6911)**

A Recorrente argumenta que essas operações ocorrem quando o cliente encomenda primeiramente uma amostra antes de fazer o pedido. Faz-se, nesse primeiro momento, a remessa de uma bobina para teste, sem a incidência do IPI e sem qualquer tipo de cobrança, por se tratar de amostra grátis. Depois, quando o negócio é fechado, faz-se a impressão e a cobrança dos produtos vendidos, pois somente neste momento caracteriza-se a operação mercantil.

Aprecio.

Esta argumentação também constou da Impugnação que inaugurou a lide administrativa.

Por concordar com os fundamentos da DRJ na análise desta matéria, adoto-os como razões de decidir esta parte da contenda, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, nos seguintes termos:

- CFOP 5911/6911 - Amostra Grátis.**

A empresa alegou que as remessas de **amostra grátis** ocorrem quando o cliente encomenda uma amostra antes de fazer o pedido e nós remetemos uma bobina para teste sem qualquer tipo de cobrança - amostra grátis - e, quando o negócio é fechado, fazemos a impressão e, agora sim, uma operação mercantil, cobrando pelos produtos vendidos.

Quanto ao tema assim dispõe a Lei no 4.502, de 1964, art. 7º, inciso V

#### ***Dos Produtos Isentos***

*Art. 54. São isentos do imposto:*

I- .....

II -.....

*III - as amostras de produtos para distribuição gratuita, de diminuto ou nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade atendidas as seguintes condições (Lei no 4.502, de 1964, art. 7o, inciso V):"*

*a) indicação no produto e no seu envoltório da expressão "Amostra Grátis", em caracteres com destaque;*

*b) quantidade não excedente de vinte por cento do conteúdo ou do número de unidades da menor embalagem da apresentação comercial do mesmo produto, para venda ao consumidor; e .....*

Vemos pois, que não se tributam as amostras que se destinam à **distribuição gratuita, de diminuto ou nenhum valor comercial em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade**. Fica evidente, portanto, que as amostras descritas nas notas fiscais, servem para teste, ou seja, para ver se o cliente gosta ou não do produto e, embora possa ser à título gratuito, não se coaduna com o conceito legal acima especificado, pois não se destinam à distribuição, já que somente o cliente é que a recebe, não é de diminuto valor, como fica caracterizado pelo valor das notas fiscais, e não foi enviada em **quantidade necessária** para dar a conhecer sua natureza, espécie e qualidade além de possuir as mesmas características do produto vendido (tamanho, forma, dizeres). Portanto correta a tributação.

Por fim, ressalto que foi no mesmo sentido a análise fiscal em diligência quanto às condições para a isenção do imposto nas operações envolvendo amostra grátis, conforme visto no tópico precedente deste voto, condições essas não atendidas no caso destes autos.

Portanto, sem razões à Recorrente também neste tópico.

## V DEMAIS ALEGAÇÕES DE MÉRITO

Conforme já esclarecido anteriormente, a Recorrente possui o seguinte conjunto de processos relacionado ao ano-base 2006:

- 10909.720153/2010-87 – Auto de Infração do IPI-2006, que consolida a lide administrativa.
- 10909.002630/2008-12 – DCOMP – Ressarcimento de IPI do 1º trimestre de 2006
- 10909.002631/2008-59 - DCOMP – Ressarcimento de IPI do 2º trimestre de 2006
- 10909.002632/2008-01 – DCOMP – Ressarcimento de IPI do 3º trimestre de 2006
- 10909.003573/2007-08 - DCOMP – Ressarcimento de IPI do 4º trimestre de 2006

No âmbito da DRJ, houve o julgamento em conjunto desse processos e a análise da contenda se concentrou no PAF nº 10909.720153/2010-87.

Então, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário para cada um dos mencionados processos, requerendo o julgamento e processamento dos correspondentes recursos em conjunto.

O Recurso Voluntário dos processos de ressarcimento possuem a mesma estrutura, mas possuem tópicos adicionais em comparação ao recurso apresentado no bojo do PAF nº 10909.720153/2010-87, demostrados a seguir:

#### **Estrutura dos Recursos Voluntários (Ressarcimentos Trimestrais)**

- PEDIDO DE REUNIÃO PARA JULGAMENTO DOS RECURSO FISCAIS ENDEREÇADOS AO CARF.
- COISA JULGADA. REVISÃO DO POSICIONAMENTO DO FISCO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE EM OPERAÇÕES POSTERIORES ÀQUELAS OBJETO DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO.

➤ MÉRITO

- SOBRE A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI
- DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA E OS DEVERES FORMAIS
- SOBRE A SUSPENSÃO do IPI
- DOS DISPOSITIVOS NORMATIVOS INFERIORES NÃO PODEM INTERFERIR NA ESTRUTURA DO TRIBUTO
- TEMPORALIDADE DAS DECLARAÇÕES
- DECLARAÇÕES PASSADAS À ÉPOCA DOS FATOS
- SOBRE A ALEGADA "INTERPRETAÇÃO LITERAL"
- DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA NÃO ESCRITURADAS
- NOTAS FISCAIS CANCELADAS POR ERRO NO PREENCHIMENTO
- DOS PROBLEMAS DAS CFOPs
- NOTAS DE SAÍDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS POR ENCOMENDA (CFOP 5901/6901)
- NOTAS DE RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONSERTO OU REPARO (CFOP 5916/6916)
- REMESSA DE AMOSTRAS GRÁTIS (CFOP 5911 / 6911)
- NOTAS QUE SAÍRAM COM IPI DEVIDAMENTE RECOLHIDO

➤ A CONCLUSÃO

#### **Tópicos adicionais**

➤ MÉRITO

- SOBRE A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI
- DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA E OS DEVERES FORMAIS
- DOS DISPOSITIVOS NORMATIVOS INFERIORES NÃO PODEM INTERFERIR NA ESTRUTURA DO TRIBUTO
- DECLARAÇÕES PASSADAS À ÉPOCA DOS FATOS
- NOTAS DE SAÍDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS POR ENCOMENDA (CFOP 5901/6901)
- NOTAS DE RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONSERTO OU REPARO (CFOP 5916/6916)
- NOTAS QUE SAÍRAM COM IPI DEVIDAMENTE RECOLHIDO

Portanto, para que o presente julgado abarque completamente a questão, passarei a tratar também dessa parte complementar.

#### **V.1 Sobre a não-cumulatividade do IPI**

Neste tópico, a Recorrente transcreve os dispositivos atinentes à não-cumulatividade do IPI (art. 153, IV, §3º, II, da CF e art. 49, parágrafo único, do CTN) e lições doutrinárias sobre relação jurídica obrigacional.

Nada, portanto, a apreciar.

#### **V.2 Da obrigação tributária acessória e os deveres formais**

Nesta parte, a Recorrente tece considerações sobre obrigação tributária principal e acessória, em que caberia ao sujeito passivo o dever de prestar um valor pecuniário (tributo ou penalidade), e os deveres secundários (escrituração de livros, prestação de informações, expedição de notas fiscais etc.), tidos como deveres instrumentais ou formais, que não possuiriam conteúdo dimensionável em valores econômicos e, portanto, não poderiam ser alçados à condição de obrigação tributária acessória.

Aprecio.

Este tópico serviu para a Recorrente introduzir raciocínio à sua conclusão de que a suspensão do tributo seria trazida por lei e de que o descumprimento das adquirentes em atender aos termos e às condições estabelecidas pela SRF e fornecer declarações ao vendedor não impediria a suspensão do tributo na operação.

Tal conclusão, no entanto, foi considerada improcedente no tópico IV.2 deste voto, onde restou consignado que a **apresentação das declarações dos adquirentes representa requisito formal exigido pela legislação para o exercício do direito à referida suspensão**, e não mera obrigação acessória, consoante art. 29, §7º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Portanto, não há, aqui demais considerações necessárias a respeito deste assunto.

### **V.3 Dos dispositivos normativos inferiores não podem interferir na estrutura do tributo**

Diz a Recorrente possuir o direito público e subjetivo de efetivar a compensação e não ser permitido que normas de inferior hierarquia criem regras diferentes das constantes da lei instituidora do tributo, consoante art. 110 a 112 do CTN. Neste ponto, cita julgado do TRF da 1<sup>a</sup> Região e doutrina de Alexandre Macedo Tavares que corroborariam seu entendimento.

Alega que seu direito à compensação estaria garantido na CF e que qualquer norma de escalão hierarquicamente inferior que porventura opuser obstáculos e/ou impedimentos ao pleno exercício desse direito há de ser declarada írrita, nula de pleno direito, por não encontrar o seu necessário fundamento de validade na “Norma Fundamental”.

Conclui que, no presente caso, sequer há norma restritiva que confronte com o preceito constitucional, mas sim uma leitura equivocada das normas de regência, que ao arreio da lei e da Constituição quer fazer crer que a data da prestação das informações pode impedir a compensação de tributos.

Aprecio.

A norma inferior contra a qual se insurge a Recorrente é a Instrução Normativa SRF nº 296, de 2003, que dispõe sobre o regime de suspensão do IPI nos casos que menciona e, especialmente em seu art. 17, assim dispõe (destaques acrescidos):

Art. 17. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados). ( Redação dada pela IN SRF 342, de 15/07/2003 ).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, **as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos**.

Essa Instrução Normativa tem fundamento de validade no art. 29, §7º, I, da Lei nº 10.637, de 2002 (destaques acrescidos):

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

[...]

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes **deverão**:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, **que atende a todos os requisitos estabelecidos**

Portanto, por conta da base legal em que se suporta a referida Instrução Normativa, a aceitação da argumentação da Recorrente necessitaria da apreciação da constitucionalidade da norma que a dá suporte, o que é vedado nesta Colegiado, consoante Súmula CARF nº 2.

#### Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Portanto, sem razões à Recorrente neste tópico.

#### V.4 Declarações passadas à época dos fatos

A Recorrente alega que diversas declarações apresentadas ao Fisco foram feitas à época das vendas, em estrita observância ao que se exigia. No entanto, o Sr. Auditor-Fiscal não teria feito essa diferenciação e tratou todas as declarações como extemporâneas.

Elenca, a título de exemplo, diversos fornecedores que teriam prestado declarações à época das vendas, declarações essas que não teriam sido consideradas pela Fiscalização.

Aprecio.

Esta parte do Recurso Voluntário é reprodução de alegação constante do recurso inaugural (Impugnação), que foi apreciada pela DRJ nos seguintes termos:

#### REQUISITOS PARA SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO.

A empresa alegou em sua impugnação que diversas Declarações foram feitas na época das vendas, em estrita observância ao que a época se exigia. Para comprovação, apresentou relação de clientes que a seu ver estariam em situação regular com os requisitos legais:

- A.POMPERMAIER
- AGROINDUSTRIAL SIMIONI LTDA;
- AGROMATE S.A TÉCNICA - AGRÍCOLA E INDUSTRIAL DA ERVAMATE;
- AMÁVEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO E ERVAMATE LTDA;

- BARÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ERVA-MATE LTDA;
- BIG BOM SORVETES LTDA - ME;
- BLUMENAU EMPRESA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA;
- BOLO BOM INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA;
- BOM GOSTO TEMPEROS E CONDIMENTOS LTDA;
- BRETZKE ALIMENTOS LTDA;
- BTS AGRO COMERCIAL LTDA;
- CAFÉ DO PRODUTOR DO SUL DE MINAS LTDA-ME;
- CAFÉ SERRA DOURADA LTDA; |
- EPPQ EMPRESA PAULISTA DE PRODUTOS QUÍMICOS EPPQ LTDA;
- ERVATEIRA B O A ESPERANÇA LTDA;
- ERVATEIRA GAÚCHA DA SERRA LTDA;
- ERVATEIRA NOSSA SENHORA DE LOURDES LTDA;
- ERVA MATE CRISTALINA;
- ERVATEIRA PRIMAVERA LTDA;
- ERVATEIRA PUTINGUENSE LTDA;
- ERVATEIRA VALÉRIO LTDA;
- FYNOMATE IND. ERVATEIRA LTDA;
- GASPAR CAFÉ E ALIMENTOS LTDA;
- HOPPEN, PETRY & CIA LTDA;
- INCREGEL INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES GERAIS LTDA;
- INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS COMETA;
- INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ VIGUI LTDA-ME;
- INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ERVA MATE BALBINOTTI LTDA;
- INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ERVA FOLHA VERDE LTDA;
- INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SORVETES STRINGARI LTDA;
- INDÚSTRIA ERVATEIRA BONETES LTDA;
- INDÚSTRIA MATE LARANJEIRAS LTDA;
- IRMÃOS PAGLIOSA & CIA LTDA;
- JOÃO SABADIN & FILHO LTDA;
- JOSÉ PFITSCHER;
- KIMYTO INDUSTRIAL LTDA;
- LEARDINI PESCADOS LTDA;
- MAR ALIMENTOS REFRIGERADOS LTDA;
- K-DELÍCIA;
- MAYARA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA;
- SADDI CENTER COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA;

- TORREFAÇÃO E MOAGEM DE CEFÉ CENTRO OESTE LTDA- ME;
- TORREFAÇÃO E MOAGEM CAFÉ RANCHO VERDE LTDA;
- VIER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DO MATE LTDA;
- W. ZAVASKI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA;
- XIMANGO INDÚSTRIA DE ERVA MATE LTDA.

Considerando as alegações da contribuinte, os autos foram baixados em diligências e em resposta o Fisco informou que :

As empresas INDÚSTRIA E COMÉRCIO CAFÉ VIGUI LTDA. ME, e EDU JOSÉ ZOTTI – ME; eram optantes do Simples e, em decorrência da Instrução Normativa nº 296, de 6 de fevereiro de 2003, não poderiam usufruir do benefício da suspensão;

<u>CNPJ, CONSULTA, CNPJ ( CONSULTA PELO CNPJ )</u>							
08/11/2013 11:51 RELACAO DECLARACOES 1990 A 2011 USUARIO: MARCELA							
CNPJ BASICO: 02.775.425 PAG. 001 / 001							
NOME EMP.: INDUSTRIA E COMERCIO DE CAFE VIGUI LTDA - EPP							
EX.	ANO	DATA	FORM.	NUM.	SIT.	SIT.	PERIODO BASE
CALE.	ENTREGA			DECL.	M.CAD.	ESP.	INICIAL FINAL
2008	2007	30/05/2008	SIMPLES	7233705	LIBERADA	NORMAL	01/01-30/06/2007
2008	2007	30/06/2008	L.PRES.	1660703	LIBERADA	NORMAL	01/07-31/12/2007
2007	2006	31/05/2007	SIMPLES	7484818	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2006
2006	2005	29/05/2006	SIMPLES	6627747	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2005
2005	2004	27/05/2005	SIMPLES	7788081	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2004
2004	2003	17/05/2004	SIMPLES	5226819	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2003
2003	2002	21/05/2003	SIMPLES	7456083	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2002
2002	2001	22/05/2002	SIMPLES	7545948	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2001
2001	2000	18/05/2001	SIMPLES	6701642	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2000
2000	1999	26/05/2000	SIMP.	7320332	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/1999
1999	1998	20/05/1999	INAT	6491152	LIBERADA	NORMAL	05/10-31/12/1998

<u>CNPJ, CONSULTA, CNPJ ( CONSULTA PELO CNPJ )</u>							
08/11/2013 11:55 RELACAO DECLARACOES 1990 A 2011 USUARIO: MARCELA							
CNPJ BASICO: 00.293.853 PAG. 001 / 002							
NOME EMP.: EDU JOSE ZOTTI - ME							
EX.	ANO	DATA	FORM.	NUM.	SIT.	SIT.	PERIODO BASE
CALE.	ENTREGA			DECL.	M.CAD.	ESP.	INICIAL FINAL
2008	2007	26/05/2008	SIMPLES	6405617	LIBERADA	NORMAL	01/01-30/06/2007
2007	2006	20/04/2007	SIMPLES	5220783	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2006
2006	2005	25/05/2006	SIMPLES	6221950	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2005
2005	2004	27/05/2005	SIMPLES	7704957	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2004
2004	2003	28/05/2004	SIMPLES	7801747	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2003
2003	2002	22/05/2003	SIMPLES	7756524	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2002
2002	2001	16/05/2002	SIMPLES	6833678	CANCEL.	NORMAL	01/01-31/12/2001
2002	2001	27/06/2002	SIMPLES	4304041	LIBERADA	RET. NOR.	01/01-31/12/2001
2001	2000	23/05/2001	SIMPLES	7182587	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/2000
2000	1999	19/05/2000	SIMP.	6808162	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/1999
1999	1998	25/05/1999	SIMP.	6876764	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/1998
1998	1997	19/05/1998	SIMP.	6405019	LIBERADA	NORMAL	01/01-31/12/1997

As empresas W. Zavaski Ind. e Com. Ltda. e Ervateria Picolo Badalotti, embora tenham apresentado Declaração para a contribuinte em 2006, não informaram à Delegacia da Receita Federal ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização de seu

domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI e ME que adquiriram nos mercados interno e externo.

As declarações das empresas AGROMATE S. A. TÉCNICA, AGRÍCOLA E INDUSTRIAL DA ERVA MATE, BARÃO - COMERCIO E INDÚSTRIA DE ERVA - MATE LTDA., BOM GOSTO TEMPEROS E CONDIMENTOS LTDA, ERVATEIRA NOSSA SENHORA DE LOURDES LTDA., ERVATEIRA VALÉRIO LTDA HOPEN, PETRY e CIA. LTDA., INCREGEL INDUSTRIA COMERCIO E REPRESENTAÇÕES GERAIS LTDA, KIMYTO INDUSTRIAL LTDA., MAYARA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., TORREFAÇÃO E MOAGEM DE CAFE CENTRO OESTE LTDA - ME, GASPAR CAFÉ. LTDA, INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS COMETA LTDA, IND. E COM. DE SORVETES STRINGARI LTDA, INDÚSTRIA MATE LARANJEIRAS LTDA, SADDI CENTER COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, TORREFAÇÃO E MOAGEM CAFÉ RANCHO VERDE LTDA, foram feitas entre os anos de 2002 a 2004 e não podem ser usadas para o ano em questão (2006).

Deve-se destacar que as declarações dos anos 2002, 2003 e 2004 somente servem para aqueles anos, pois comprovam que as empresas emitentes cumpriam os requisitos da lei nos anos imediatamente anteriores, mas nada comprovam para o ano de 2005 ou 2006.

Portanto, não restou cumprido os requisitos obrigatórios para a suspensão do importo na saída dos produtos para estas empresas e não assistir razão à contribuinte em suas alegações.

Por concordar com os fundamentos da decisão de piso, adoto-os como razões para decidir esta parte da contenda, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Portanto, sem razão à Recorrente.

#### **V.5 Notas de saída para industrialização por terceiros por encomenda (CFOP 5901/6901)**

Alega a Recorrente que os produtos relacionados nas notas fiscais com CFOPs 5901 e 6901 saíram da empresa para serem industrializados em empresas externas e, posteriormente, vendidos para os destinatários finais, quando se fazia eventual destaque de IPI, ou a indicação de que o tributo estava suspenso.

Aprecio.

Igualmente, este tópico é reprodução de tópico idêntico da Impugnação apresentada contra o Auto de Infração.

E, aqui também, por concordar com as razões da decisão de piso, adoto-as como fundamento para decidir esta parte da lide, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999, conforme os seguintes trechos:

- CFOP 5901/6901 e 5902/6902 – Saídas para industrialização.**

A impugnante alegou que o Fisco incluiu na base de cálculo do lançamento de ofício todas as notas fiscais referentes à saída de produtos para industrialização em empresas externas. Os produtos relacionados naquelas notas saiam da empresa com suspensão do imposto e quando vendidos para os destinatários finais, se fazia eventual destaque do correspondente IPI ou se indicava que naquele caso o tributo não seria devido por estar suspenso.

O Fisco, em resposta à diligência solicitada argumentou que a Plaslam teria direito à suspensão do IPI nas saídas alegadas, conforme dispõe o inciso VI, do art. 42 do RIPI 2002, cumprido o disposto nos incisos III, do art. 341<sup>2</sup>, e, no inciso XIV, do art. 342<sup>3</sup>, ambos, do RIPI 2002. Verificou que a empresa procedeu de forma correta no que diz ao cumprimento das exigências regulamentares. Nesse caso, não seria exigível o IPI nas saídas de embalagens remetidas, pela Plaslam (encomendante), para industrialização por encomenda em estabelecimento de terceiros, que comprovadamente, reingressaram na Plaslam (encomendante), oriundas desses estabelecimentos destinatários (industrializadores);

No entanto, alertou que, conforme Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal nº 87/75 (ao qual a autoridade administrativa é vinculada), não cabe a suspensão do imposto no envio de insumos (embalagens) mandadas confeccionar em outro estabelecimento (no caso, nos estabelecimentos das empresas Málaga, Ricoplast, Rewerflon, Tecnogia Ruber, Pomertex) para utilização no acondicionamento de produtos não-tributados (no caso que foram utilizadas para acondicionar os produtos de seus clientes que estão classificados como 0903.00.90 e 0901.11.90).

Nestes casos em específico, o imposto deveria ser destacado, na saída, pela Plaslam, dando, assim, direito ao crédito desse valor de IPI ao estabelecimento industrializador. Dessa forma procedendo (ressalve-se que o procedimento de se creditar do IPI é facultativo), o estabelecimento industrializador destacaria, se não adicionasse outros insumos, tal valor de IPI, na Nota Fiscal de Retorno para o estabelecimento encomendante (Plaslam), possibilitando, assim, a escrituração do crédito de IPI por esse estabelecimento encomendante, zerando-se, assim, o imposto devido.

Os seguintes clientes da Interessada deram saídas a produtos que não se classificavam, à época, como NT: BOM GOSTO TEMPEROS E CONDIMENTOS LTDA., COMERCIAL E INDUSTRIAL LIN LTDA., FRATINI & CIA LTDA., MASSOCA ALIMENTOS LTDA., VOGEL IND COM PROD ALIM LTDA., LEARDINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PESCADOS, INCREGEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES GERAIS LTDA., KIMYTO INDUSTRIAL LTDA., LAURITA BESEN ME., SELGRON INDUSTRIAL LTDA., IRMÃOS ROSSANES LTDA., MAURO JEREMIAS DA SILVA, BRETZKE ALIMENTOS LTDA., FELTES E CIA LTDA., MOSMANN ALIMENTOS LTDA., BOLO BOM INDUSTRIA DE ALIMENTOS LTDA., EMPRESA PAULISTA PRQD. QUIM. EPPQ LTDA., NEILAR IND. E COM. DE ALIMENTOS LTDA., UNIDASUL DISTRIBUIDORA ALIMENTÍCIA S/A, UNIDASUL DISTRIBUIDORA ALIMENTÍCIA S/A, MAR ALIMENTOS REFRIGERADOS LTDA., IRMÃOS ROSSANES LTDA., SADDI CENTER COM.IMP.EXP. LTDA., EDU JOSE ZOTTI ME., STEVIA BRASIL IND ALIMENTICIA LTDA., AURELIO EUGENIO NIERO - ME, BIG BOM SORVETES LTDA.e IND. E COM. DE SORVETES STRINGARI.

<sup>2</sup> Art 341 - Sem prejuízo de outros elementos exigidos neste Regulamento, a nota fiscal dirá, conforme ocorra, cada um dos seguintes casos:

I-.....

II -.....

/// - "Saído com suspensão de IPI", nos casos de suspensão do tributo, declarado, do mesmo modo, o dispositivo legal ou regulamentar concessivo

<sup>3</sup> Art. 342-Na utilização do modelo de nota fiscal observar-se-ão as seguintes normas:

(...)

XIV - na nota fiscal emitida relativamente à saída de produtos em retorno ou devolução, o número, a data de emissão e o valor da operação e do imposto da Nota Original deverão ser indicados no campo "Informações Complementares";

Conseqüentemente, o IPI referente as notas fiscais de remessa para industrialização com referência a essas empresas foram retiradas da autuação.

Deve-se observar, ainda, que as remessas para industrialização, quando não se tratar de MP, PI, ME, constituem Fato Gerador do IPI e são tributadas pelo imposto.

Correto o procedimento do Fisco, exatamente pelos motivos por ele alegados.

Quanto aos códigos 5902/6902, o Fisco não se manifestou na resposta à diligência com relação aos retornos de mercadorias – 5902 – de insumos /produtos utilizados na industrialização por encomenda feitos pela empresa.

Verifica-se o Fisco não considerou na apuração do IPI devido a maioria das notas fiscais de saída/retorno de bobinas lisas, bobinas impressas, tintas, solventes, etc., mas restou verificado algumas notas de código 5902 constavam da planilha de apuração do imposto.

Considerando que em casos idênticos houve a exclusão destas notas fiscais, devo às demais dar o mesmo tratamento (retorno – bobinas impressas e bobinas lisas, tintas, solventes). Assim, as notas fiscais de nºs: 9883, 9937, 9993, 10015, 10119, 10134, 10152, 10197, 10206, 10208, 10303, 10540 e 10541 serão excluídas da autuação.

Portanto, irretocável a decisão de piso, que acatou a exclusão de diversas notas de saídas<sup>4</sup> da apuração do tributo, em razão do resultado da diligência fiscal efetuada, além de promover, no âmbito daquele julgado, a exclusão de outras notas de saída/retorno<sup>5</sup> (9883, 9937, 9993, 10015, 10119, 10134, 10152, 10197, 10206, 10208, 10303, 10540 e 10541).

#### **V.6 Notas de retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo (CFOP 5916/6916)**

A Recorrente informa que seus produtos são encomendados, desenvolvidos e destinados à clientes específicos e, muitas vezes, devido à falha em seu processo produtivo, há reclamações de clientes quanto à qualidade desses produtos, obrigando-a a fazer novas entregas, para o mesmo cliente, referente à encomenda anterior.

Ressalta que nessa segunda remessa não há uma nova operação mercantil, posto tratar-se apenas de uma reposição de produtos danificados.

Informa que não possui notas de devolução das mercadorias estragadas porque são descartadas no destino, uma vez que o produto não pode ser utilizado por mais ninguém, visto tratar-se de produto personalizado, e também em razão de o frete para retorno tornar-se muito oneroso, não valendo a pena trazer de volta aquela carga.

Aprecio.

Este assunto também foi apropriadamente analisado pelo órgão julgador *a quo*, conforme trechos seguintes:

- CFOP 5916/6916 - Reposição de mercadorias com defeito.**

A empresa alegou não ter as notas de devolução das mercadorias estragadas porque foram descartadas no destino e porque o frete para retorno tornaria a operação onerosa. Acrescentou que por ser o produto personalizado e não poder ser utilizado por mais ninguém, não valeria a pena trazer de volta aquela carga com defeito. Nesses casos, a empresa **reenvia novos produtos devidamente corrigidos, sem a**

<sup>4</sup> Remessa de produtos da Recorrente (encomendante) para industrialização por encomenda.

<sup>5</sup> Saída de produtos em retorno/devolução a estabelecimento remetente (encomendante/terceiro).

**tributação, já que foram tributados em operação originária.** Assim, nesta segunda remessa não haveria uma nova operação mercantil, posto tratar-se apenas de uma reposição. Ao se manter a autuação, a empresa estará obrigada a pagar duas vezes IPI por uma mesma operação econômica.

Acrescentou ser este também o caso da Nota fiscal nº 9700 referente ao cliente João Sabadin, que foi uma reposição de mercadorias remetidas anteriormente e o cliente acusou que a mercadoria estava "defeituosa" e erroneamente a funcionaria da empresa a classificou como "amostra grátis". Da mesma forma ocorreu no caso referente à Nota Fiscal nº 9827, emitida contra Ervateira Valério, tratando-se de reposição de mercadoria, antes remetida com defeito, bem como foi também o caso da nota nº. 10009 Irmãos Pagliosa - sendo procedida a reposição.

Em que pesem os argumentos trazidos aos autos, o fato é que a empresa não pode dar saída a produtos com suspensão de IPI alegando que se trata de mercadoria para reposição de outra com defeito. Primeiro, porque o fato não está disciplinado na legislação como caso de suspensão.

Segundo, porque, independente da particularidade do produto em questão, ou seja, produto personalizado, que não pode ser reaproveitado e o possível aumento do custo da mercadoria pelo pagamento de frete da devolução, etc., para que a empresa tenha o direito a que pretende (não ser tributada "duas vezes" pela "mesma" saída), deve obedecer estritamente o que manda a legislação<sup>6</sup>, ou seja, cancelar a primeira nota fiscal de vendas (mercadoria com defeito), registrar a entrada do produto devolvido (cancelando o IPI destacado na NF de saída originária – crédito do valor no livro de apuração) para depois dar nova saída a novo produto em substituição do anterior, com novo destaque do IPI.

Terceiro, porque a legislação permite, que na hipótese de devolução de produto deteriorado, que não deva ser objeto de nova saída tributada, nem tenha condição de aproveitamento posterior, o contribuinte se credite do imposto relativo aos produtos recebidos, e estorne os créditos apropriados relativo aos insumos que nele tenham sido aplicados. O estorno referido deverá ser efetuado no momento em que ficar constatada a impossibilidade de ser dada nova saída ao produto, em operação tributada, ou de seu reaproveitamento (art. 193, V, do RIPI 2002 e PN nº 27/80).

Assim, o procedimento adotado pela recorrente é no mínimo equivocado, e não afasta a tributação do IPI nas saídas em referência, pois não há como relacionar os produtos saídos com aqueles que a empresa aduz estarem com defeito. O fato contábil traduz saídas distintas de produtos em período também distintos, embora para o mesmo cliente. Ou seja, são duas operações diferentes, pois não há como se

---

<sup>6</sup> Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução; e

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e

c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do resarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

comprovar que a operação alegada (devolução) realmente ocorreu, ou se foi simplesmente nova venda de produto.

Em suma, está claro que a empresa não poderia dar saída a produtos com suspensão do IPI, alegando que se trata de mercadoria para reposição de outra com defeitos, por falta de previsão na legislação.

Os procedimentos regulares a serem seguidos em casos como os descritos pela Recorrente são os ali descritos, em consonância com os arts. 169 e 193, V, do RIPI 2002.

Portanto, improcedentes as alegações deste tópico.

#### V.7 Notas que saíram com IPI devidamente recolhido

A Recorrente alega que várias notas fiscais foram emitidas com o destaque e o respectivo recolhimento do IPI, fato não levado em consideração pelo Sr. Auditor-Fiscal quando da lavratura do Auto de infração.

Ressalta que em tais notas não há qualquer menção à suspensão, isenção, diferimento ou qualquer outro favor fiscal e, justamente por isso, não podem ser agora enquadradas como imposto sonegado.

Analiso.

Esta argumentação, apresentada na fase inaugural do litígio (fase impugnatória), foi alvo de diligência. Nessa diligência, as conclusões foram bem explícitas de que, no decorrer do procedimento fiscal, a Recorrente foi intimada a apresentar os comprovantes de recolhimento de IPI, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, referentes aos seus respectivos fatos geradores, ocorridos no ano-calendário de 2006, e, em resposta, a Contribuinte afirmou não os possuir.

A Fiscalização foi além e efetuou pesquisas junto aos sistemas de arrecadação da Receita Federal, no período estendido de 01/01/2006 a 31/12/2010, e não localizou quaisquer dados de pagamentos para o tributo em questão (IPI).

Por fim, a diligência concluiu que esta argumentação da Contribuinte não procede, eis que ela não apresentou os comprovantes de recolhimento no decorrer dos trabalhos fiscais e nem no curso da lide administrativa.

Tais fatos estão assim narrados na diligência:

[...]

Antes da lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal, a autoridade administrativa preparadora fez uma consulta eletrônica ao sistema interno de controle de pagamentos da Receita Federal do Brasil, e, constatou não haver registros de pagamentos referentes a IPI, decorrentes de fatos geradores ocorridos em 2006. Essa pesquisa abrangeu o período de recolhimentos de IPI compreendido entre 01/01/2006 e 31/12/2010, sob os códigos de arrecadação 5123 e 1097.

Observação: Essa alegada situação de IPI destacado e pago por conta da emissão de notas fiscais de saída foi exemplificada em um documento sem valor fiscal, possivelmente um relatório de controle interno da empresa (*fls. 80 a 94 do Anexo AIV4 (1º VOLUME)*). Naturalmente, a mudança de posição da Interessada no conteúdo de sua Impugnação versus a sua resposta ao solicitado no Termo de Início de Ação Fiscal, na instrução original do processo, em relação ao mesmo assunto - destaques e pagamentos de IPI referentes a fatos geradores ocorridos no ano-

calendário de 2006, não procede. Continuou **não apresentando comprovantes de recolhimentos - DARF-**. (g.n)

Pelas razões acima expostas, também resta confirmada a improcedência das alegações deste último tópico.

## VI CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes