



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16095.720130/2014-02  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3301-013.617 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2023  
**Embargante** TITULAR DA UNIDADE DA RFB  
**Interessado** AMBEV S.A E FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE SUPERVENIENTE. OCORRÊNCIA. ACLARAMENTO. NECESSIDADE. SEM EFEITOS INFRINGENTES. POSSIBILIDADE. DECISÃO MANTIDA.

A atribuição de efeitos infringentes aos Embargos de Declaração é possível, em hipóteses excepcionais, para aclarar o “decisium” embargado, bem como, nos casos em que, há omissão, contradição ou a obscuridade decorrente de fatos supervenientes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acatar os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade superveniente contida na imputação da multa de ofício de 75% sobre o IPI a exigir, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima (Relatora).

**Relatório**

Na origem, trata-se de AIIMM com exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, acrescido de multa de ofício e juros moratórios, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2010, incidentes sobre saídas de mercadorias (bebidas) sujeitas ao regime monofásico e que foram submetidas à suspensão do imposto. O lançamento se fundou na suposta incompatibilidade entre o regime monofásico de incidência (previsto pelos arts. 58-N da Lei n. 10.833/2003 e 42 do Decreto n. 6.707/08) e o sistema de suspensão.

Ao decidir o mérito, esta Turma decidiu manter o lançamento, mas afastou os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa em relação aos produtos constantes da autuação para evitar a dupla incidência do imposto em respeito ao art. 58N da Lei no 10.833/2003, bem como, em caso de recolhimento integral, mas a destempo, decidiu ser devida a multa de mora e os juros de mora, e, em caso de recolhimento insuficiente, decidiu-se por manter a multa de ofício.

Após o trânsito em julgado do acórdão embargado, o processo retornou à origem para execução do *quantum* decidido por esta Turma para que a origem calculasse os valores efetivamente devidos, com base na decisão do CARF (fls. 16.421 e seguintes).

Entretanto, a DRF/Aracaju, opôs Embargos por considerar ser necessária a realização de diligência para a “correta concretização do Acórdão” de nº 3301-002.927, de 27 de abril de 2016 (fls. 16.316 a 16.333), ementado abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010*

*IPI. REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL. REFRI.*

*No regime tributário especial de que tratam os arts. 58 J e seguintes da Lei nº 10.833/2003 REFRI, a disposição do art. 43, X é incompatível com a disciplina restritiva do art. 58N da Lei no 10.833/2003, devendo o IPI ser recolhido na saída do estabelecimento industrial.*

*INCIDÊNCIA ÚNICA. RECOLHIMENTOS. ESTABELECIMENTOS.*

*O IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial. Como o REFRI alcança, por disposição legal expressa do próprio art. 58 J, todos os estabelecimentos da empresa e todos os produtos fabricados, não se pode exigir o IPI se houver prova de que ele já tenha sido recolhido, para os mesmos produtos, e sobre a mesma base, ainda que por outro estabelecimento da mesma empresa.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

Analisados os pressupostos de admissibilidade, os embargos foram admitidos, como inominados, nos termos do art. 66 do Regimento Interno do CARF.

A questão central era se havia a necessidade de designação de diligência a verificar se houve recolhimento de IPI, para os mesmos produtos, e sobre a mesma base, por outro estabelecimento da mesma empresa. Registra-se que ao decidir o mérito, o Recurso Voluntário decidiu manter o lançamento, mas afastou os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa em relação aos produtos constantes da autuação para evitar a dupla incidência do imposto.

O Despacho de Admissibilidade dos embargos assim deduz:

*Depois de analisar internamente o acórdão n.º 3301-002.927, a Sacat da DRF/AJU decidiu remeter os autos ao Sefis da DRF/GUA em 03/05/2017, por entender necessária a realização de diligência para aferir qual o montante de IPI já recolhido por outra unidade, tempestivamente ou não, bem como para confirmar se haveria ou não crédito tributário a ser mantido (fl. 16.422).*

*Entretanto, o Sefis da DRF/GUA restituiu o processo à DRF/AJU em 21/06/2017 com o seguinte despacho (fl. 16.423):*

*No acórdão o CARF entendeu ser desnecessária a baixa em diligência, portanto, não se aplica o disposto no §4º do art. 2º da Portaria SUFIS n.º 1800, de 30/12/2016. Cabe a unidade de preparo implementar a decisão. O contribuinte alega que pagou e incumbe a ele comprovar os pagamentos, conforme a legislação vigente. Se a unidade entender que seja necessária a realização de diligência, cabe a ela realizar.*

[...]

Alega a autoridade embargante que, embora, o voto condutor afirme "*ser desnecessária a prova pericial ou a baixa em diligência diante da decisão proposta*", o acórdão não prescinde a diligência, posto que seria preciso efetuar uma nova apuração para aferir qual o montante de IPI já recolhido por outra unidade, tempestivamente ou não, bem como para verificar se há ou não crédito tributário a ser mantido no processo.

Aduz que o caso não consiste em simples verificação de valores de IPI recolhidos e conseqüente apuração do valor a ser mantido. Segundo o peticionário, ainda que se tentasse concretizar o que foi decidido no acórdão, sem diligência, o esforço a ser empreendido se assemelharia mais a uma nova e abrangente fiscalização, além de proporcionar um resultado ineficiente. Ainda assim, acrescenta, não seria possível determinar o valor principal a ser mantido no auto de infração, uma vez que restariam as seguintes incertezas:

1. produtos que possuem nas filiais saídas no mês superiores às entradas – mesmo que aparentemente, essa situação sugira que todos os produtos que entraram na filial foram tributados na saída no mesmo mês, qual garantia que não fossem saídas de produtos de estoques anteriores?
2. produtos com as saídas nas filiais menores que as respectivas entradas – nestes casos, a tributação foi diferida e terá que ser cobrado os juros da mudança de mês?

Até qual mês? Até o mês em que as saídas sejam superiores às entradas? Ou nestes casos restaria comprovado falta de recolhimento do principal e deveria ser mantido a cobrança do principal com multa de ofício?

Considerando ainda que lançamento semelhante ao objeto do presente processo também foi efetuado para outros estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte, e considerando também que uma filial certamente recebe produtos de mais de um estabelecimento industrial, como poderemos ter certeza que o IPI recolhido pela filial já não foi considerado, nos termos do Acórdão, como sendo referente a produtos fabricados por outro estabelecimento industrial, cujo lançamento também tenha tido decisão semelhante?

[...]

Ante todas as alegações, a manifestação da DRF/AJU foi acolhida como embargos inominados (e-fls. 16.435).

Por sua vez, esta Turma converteu o julgamento em diligência através da Resolução n.º 3301-000.761 sob relatoria do Dr. Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho para que a unidade lançadora:

*1) intime o contribuinte para comprovar os valores de IPI apurados/ lançados nas etapas subsequentes, relativamente aos produtos cuja saída do estabelecimento autuado se deu com a suspensão do IPI;*

*2) efetue o abatimento dos valores comprovadamente apurados/ lançados pela Recorrente relativamente àqueles lançados no presente Auto de Infração; e*

*3) conceda prazo de trinta dias para a contribuinte se manifestar, finda a diligência, sobre o relatório dela decorrente, retornando os autos, em seguida, ao CARF para retomada do julgamento.*

*Tal levantamento (itens 1 e 2) deverá considerar os valores lançados na presente autuação e os valores efetivamente apurados / lançados pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão, considerando, ainda, eventual ajuste de correção monetária em face das datas de apuração e efetivo recolhimento.*

Intimada do início da diligência, a Embargante apresentou o Relatório de Especialistas n. TR-1048/2019, elaborado pela Ernst & Young. O estudo realizado buscou obter o valor de IPI recolhido pelos estabelecimentos receptores através de metodologia que se assemelha ao critério PEPS/FIFO (*first in, first out*)- primeiro que entra, primeiro que sai para controle de estoque.

Outrossim, a Embargante também apresentou o “Termo de Constatação” elaborado pela auditoria independente “KPMG Tax Advisers Ltda.”, por meio do qual atesta que, do total de produtos que tiveram a saída com suspensão de IPI, “99,07% foram oferecidos à tributação pelos estabelecimentos receptores, saldo este que monta em 16.701.282 unidades com débito de IPI de R\$ 24.101.912,85, no momento de sua alienação a terceiros” (cf. p. 21 do

Termo). É importante registrar, que a constatação em comento valeu-se de metodologia lastreada no giro de estoque das operações da embargante.

Os especialistas contratados pela Embargante, na confecção dos laudos de auditoria emitidos, utilizaram dois métodos diferentes para apuração do *quantum* devido, os quais após análise dos laudos, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Diligência Fiscal de fls. 35.788/35.802, a seguir resumido:

**8. Em relação ao Relatório de Especialistas, elaborado por Ernst & Young, tecemos algumas observações:**

**8.1. Observação 1:** - No item 4.1, foi informado que procurou-se recompor a base adotada pela fiscalização, utilizando o Relatório Gerencial de Entradas e Saídas, e foi encontrada divergências, de 312.743,20 litros e R\$ 65.708,53, de autuação a maior.

Esta diferença pode ter ocorrido pela metodologia adotada pela empresa de consultoria, que utilizou o Relatório da Ambev, ao contrário da fiscalização que adotou como parâmetro os valores lançados nas NF-e (Notas Fiscais Eletrônicas) não canceladas, obtidos diretamente do ambiente SPED, emitidas em cada período.

**Observação 2:** - No item 4.2, foi relatado sobre a análise da movimentação mensal com extrapolação do período autuado em 90 dias. Segundo o relatório, em razão da ausência de informações detalhadas no referido Termo de Verificação Fiscal, foi trabalhado inicialmente na recomposição da base apresentada no Auto de Infração, aberta por item. E que em suas análises, foi realizado a recomposição da escrita fiscal a partir da totalidade de movimentações e operações com os itens submetidos à autuação, e se valeu dos controles gerenciais para segregar as operações com itens produzidos pelas próprias unidades daqueles recebidos da Unidade Autuada.

Nesse sentido, foi mapeado o período de 01/01/2010 a 31/03/2011, extrapolando em 90 dias o período autuado, uma vez que as análises demonstraram ser a média de tempo necessário para consumo de estoque.

E por fim, concluiu que o valor do imposto devido pela Unidade Autuada é de R\$ 375.086,66 (no relatório constou R\$ 742.822,01, provavelmente um erro de digitação), conforme demonstrativo apresentado em seguida. Sob a ótica desta fiscalização, não houve ausência de informações detalhadas no Termo de Verificação Fiscal, que trouxe no Anexo I, todos os produtos autuados mês a mês, contendo código da mercadoria, descrição da mercadoria, unidade estatística (dz ,cx , l), quantidade na unidade estatística, valor dos produtos, quantidade total em litros, valor de IPI por litro

(tabela IX, X, XI e XII do Decreto 6904/2009) e o valor de IPI devido.

E para confrontar os valores de autuação com os valores de saídas dos estabelecimentos receptores, com base em percentuais, a consultoria não poderia usar períodos diferentes, isto é, se o período autuado é de 12 meses, então o período de saídas dos estabelecimentos receptores a analisar também teria de ser 12 meses, e não 15 meses (01/01/2010 a 31/03/2011), como foi adotado pela empresa de consultoria, o que acabou por distorcer o valor final apresentado pela empresa de consultoria.

**9. Em relação ao Termo de Constatação formulada pela Consultoria KPMG, em nome da AMBEV, tecemos algumas observações:**

**9.1. Observação 1:** - No item 4.1, o contribuinte afirma que o percentual 0,38%, correspondente a 59.238 unidades, totalizando R\$ 268.432,64, refere-se a operações canceladas que foram indevidamente incluídas na autuação. Em relação a esta afirmação, destacamos que a fiscalização utilizou corretamente, para a apuração dos valores de IPI, as NF-e baixados através do ambiente SPED, e foram lançadas somente NF-e não canceladas.

**9.2. Observação 2:** - No item 4.4, o contribuinte informou que não foram localizados R\$ 12.746,94, correspondente a quantidade de 4.528 unidades, representados pelas 03 (três) NFs de nºs 37.432, 37.549 e 59.749, emitidas em 25/03/2010, 27/03/2010 e 11/12/2010, respectivamente.

Esta alegação de que não foram localizados nos relatórios de saída apresentados pela Sociedade, algumas notas fiscais consideradas pelas Autoridades Fiscais, deve-se provavelmente a erros contidos nos relatórios da Companhia, visto que todas as NF-e utilizadas, foram baixados através do ambiente SPED, e não constam como canceladas.

**9.3 Observação 3:** No item 4.5, a empresa informou que a partir dos dados constantes do relatório de controle interno denominado Relatório Contábil de Giro de Estoque foi constatado que a média de dias necessários indicada para que haja o giro de estoque dos produtos autuados nessa unidade é de 38 dias. A partir desta informação, para a análise adotada por esta fiscalização para fins de verificação das saídas dos estabelecimentos receptores, foi adotada o período de 02/2010 a 01/2011, por retratar com mais fidelidade, o período de saídas dos produtos autuados.

**9.4. Observação 4:** - No item 4.7, foi informado que foram analisadas documentações disponibilizadas pela Companhia,

relativo ao período de janeiro de 2010 a fevereiro de 2011, e que a partir dos exames realizados, com base na documentação mencionada é possível afirmar que o saldo total das saídas relativas aos produtos autuados, monta em 68.684.243 unidades.

Também no item 4.9, o contribuinte informou que foi adotada o procedimento de considerar para suas análises a documentação relativa ao período de janeiro de 2011, uma vez que as saídas realizadas pelo estabelecimento de Sergipe após 31 de dezembro de 2010, compuseram a base de cálculo do IPI dos estabelecimentos receptores tão-somente no mês subsequente, qual seja, de janeiro de 2011.

Desta forma, considerando que o giro de estoque dos produtos autuados é de 38 dias, o mais plausível seria adotar na análise as saídas dos estabelecimentos receptores, o período de 12 meses (02/2010 a 01/2011), relativo às saídas dos estabelecimentos receptores.

**9.5. Observação 5:** Conforme relatado no Termo de Constatação da KPMG, os valores de saídas tributadas e não tributadas dos estabelecimentos receptores, foram obtidos baseados em dados estatísticos e de maneira global, em registro de quantidades (unidades), sem, no entanto, informar a unidade estatística utilizada (DZ, CX, L, UN). Desta forma, um produto vendido por “dúzia”, corresponderia a 12 produtos vendidos fracionadas por “unidade”, ou seja, sobre uma quantidade vendida por dúzia paga-se 12 vezes mais de IPI do que uma quantidade vendida por unidade. O mais correto seria adotar o volume comercializado por litros para análise das saídas dos estabelecimentos receptores, visto que a autuação foi feita tendo por base os litros comercializados que é o parâmetro utilizado para cálculo do IPI incidente sobre as saídas das bebidas. Além disso, algumas empresas receptoras, não venderam os produtos como recebidos, fracionando os produtos recebidos e vendendo por unidades, fato ignorado pela consultoria.

#### D) DA ANÁLISE DAS DOCUMENTAÇÕES APRESENTADAS

10. Analisando todos os dados disponíveis, inclusive aqueles apresentados no Termo de Constatação de 23/07/2018 e seus anexos, elaborado pela KPMG em atendimento à intimação fiscal, concluímos não ser possível o rastreamento direto, nas filiais receptoras das bebidas com suspensão do IPI, das saídas vinculadas inequivocamente àquelas mercadorias transferidas do estabelecimento industrial autuado para as demais filiais da empresa. Não há, em nenhum documento ou livro fiscal apresentado a esta auditoria, informação que permita identificar o estabelecimento fabricante, ou seja, o estabelecimento de origem dos itens saídos de qualquer uma das filiais analisadas.

11. Por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, transmitida ao SPED pelo sujeito passivo e pelas Notas Fiscais Eletrônicas (NFE) emitidas, constatamos a entrada das bebidas saídas com suspensão do estabelecimento industrial autuado em 14 (quatorze) outras filiais da empresa. Verificamos também que algumas dessas filiais receberam entradas do mesmo tipo de bebidas oriundas de outros estabelecimentos da empresa diferentes daquele autuado no processo ora analisado, nº 16095.720130/2014-02.

(...)

12. Considerando que a empresa informou, no item 4.5 do Termo de Constatação de 23/07/2018 da KPMG, que a média de dias necessários para que haja o giro de estoque dos produtos autuados é de 38 dias, foi considerado, para efeito da análise das saídas dos produtos, o período seguinte ao das entradas. Sendo assim, o período de saídas de produtos analisadas, dos estabelecimentos receptores, foram de 02/2010 a 01/2011.

13. Utilizando os dados das NF-e (notas fiscais eletrônicas) emitidas no período de 02/2010 a 01/2011, pelas 14 filiais receptoras de bebidas transferidas com suspensão do IPI pelo estabelecimento industrial de ESTÂNCIA (SE), obtidas diretamente via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), identificamos todas as saídas que poderiam estar vinculadas às referidas bebidas. Para isso, identificamos as bebidas pelos campos “código de mercadorias” e “descrição da mercadoria/serviço”, ainda que tenham sido apresentados variações de nomenclatura entre as filiais, e em alguns casos, a mesma filial utilizou mais de um código para referenciar a mesma mercadoria (por exemplo ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML SH C/12 NPAL foi classificado com códigos 0009067, 10090670 ou 9067).

(...)

14. A análise das quantidades comercializadas pelas empresas receptoras foi feita em litros, diferentemente do adotado pela consultoria da empresa, que optou pela quantidade comercializada. Esta fiscalização entende que o método de análise por quantidade em litros representa com mais exatidão o total comercializado. Primeiro, porque, as empresas diligenciadas comercializam diversos produtos com litragens diferentes. Assim, por exemplo, uma quantidade de “ANTARCTICA PILSEN 600ML” vendida por dúzia (DZ) representa 7,20 litros, enquanto que “ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML SH C 12 NPAL” vendida por dúzia (DZ) representa 4,20 litros, isto é, eles não se confundem, e pagam valores diferentes de IPI. E segundo, porque as 11 das 14 empresas receptoras, não comercializaram os produtos somente como

recebidos por transferência (DZ, CX12, CX18), mas também fracionaram e venderam por unidade (UN).

(...)

16. Os CFOP 5151, 6151 e 6408, apesar de a princípio, referirem-se exclusivamente a transferências dos próprios estabelecimentos fabricantes foram considerados nesse levantamento fiscal uma vez que todas as saídas com esses CFOP, de todos os estabelecimentos da empresa deveriam ser tributadas pelo IPI de acordo com a legislação do REFRI – Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, tendo sido justamente operações idênticas a essas, na filial autuada, que deram origem ao auto de infração objeto do presente processo. Também devem ser computadas em razão da impossibilidade de vinculação direta dessas transferências de bebidas, por meio da análise documental, àquelas efetivamente produzidas pelas filiais que receberam o mesmo tipo de bebida do estabelecimento autuado.

(...)

18. Utilizando os dados das NFe de saídas emitidas pelas filiais destinatárias das bebidas transferidas com suspensão do IPI pelo estabelecimento autuado, consolidamos na tabela a seguir os valores mensais referentes às quantidades em litros saídas com e sem destaque do IPI, referentes ao IPI em Reais destacado e não destacado, e o percentual do IPI não destacado em relação ao total do IPI devido em cada período de apuração mensal do imposto no período de 02/2010 a 01/2011.

Mês de Emissão	IPI lançado no Auto de Infração (R\$)	IPI não destacado (%)	IPI não comprovado (R\$)	IPI a deduzir (R\$)
	(A)	(B)	(C) = (A) x (B)	(D) = (A) - (C)
Janeiro/2010	2.543.863,87	20,2238	514.466,37	2.029.397,50
Fevereiro/2010	1.660.682,70	18,8303	312.711,65	1.347.971,05
Março/2010	2.234.911,08	16,1107	360.059,67	1.874.851,41
Abril/2010	2.135.051,34	16,2041	345.966,78	1.789.084,56
Maior/2010	2.275.337,39	14,8638	338.200,96	1.937.136,43
Junho/2010	1.590.638,97	19,8194	315.255,84	1.275.383,13
Julho/2010	2.285.890,98	18,7888	429.491,96	1.856.399,02
Agosto/2010	2.311.080,28	20,2451	467.880,83	1.843.199,45
Setembro/2010	2.113.262,03	20,2406	427.736,20	1.685.525,83
Outubro/2010	1.771.305,83	20,8100	368.609,19	1.402.696,64
Novembro/2010	1.577.886,82	21,5517	340.061,40	1.237.825,42
Dezembro/2010	1.920.275,32	27,1102	520.590,10	1.399.685,21
<b>TOTAIS:</b>	<b>24.420.186,61</b>		<b>4.741.030,96</b>	<b>19.679.155,66</b>

(...)

20. Quanto ao cálculo exato dos juros de mora devidos, em função da postergação de recolhimento do IPI incidente no momento das saídas das bebidas, nas transferências do estabelecimento autuado, com a suspensão indevida do imposto, entendemos ser inviável em função da impossibilidade prática de determinar-se com acuidade o interstício entre as datas das transferências para as filiais e as saídas subsequentes daquelas mesmas bebidas. No entanto, em função da própria empresa ter reconhecido, conforme item 4.5 do Termo de Constatação da KPMG, que a média de dias necessários para que haja o giro de estoque dos produtos autuados é de 38 dias; considerando que no Relatório de Especialista, elaborado pela Ernst & Young, foi informado que a média de tempo necessário para consumo de estoque é de 90 dias; considerando a apuração mensal do IPI, e considerando o pagamento no segundo mês seguinte ao do vencimento propomos a aplicação da Selic do mês seguinte ao do vencimento mais 1% referente ao mês do pagamento, conforme tabela a seguir.

Mês de Emissão (Auto de Infração)	IPI a deduzir (R\$)	Data Vencimento	Data Pagamento	Mês/Ano Selic	Selic (%)	Juros (%)	Juros de Mora (R\$)
Janeiro/2010	2.029.397,50	25/02/2010	23/04/2010	03/2010	0,76%	1,76%	35.717,40
Fevereiro/2010	1.347.971,05	25/03/2010	25/05/2010	04/2010	0,67%	1,67%	22.511,12
Março/2010	1.874.851,41	23/04/2010	25/06/2010	05/2010	0,75%	1,75%	32.809,90
Abril/2010	1.789.084,56	25/05/2010	23/07/2010	06/2010	0,79%	1,79%	32.024,61
Maior/2010	1.937.136,43	25/06/2010	25/08/2010	07/2010	0,86%	1,86%	36.030,74
Junho/2010	1.275.383,13	23/07/2010	24/09/2010	08/2010	0,89%	1,89%	24.104,74
Julho/2010	1.856.399,02	25/08/2010	25/10/2010	09/2010	0,85%	1,85%	34.343,38
Agosto/2010	1.843.199,45	24/09/2010	25/11/2010	10/2010	0,81%	1,81%	33.361,91
Setembro/2010	1.685.525,83	25/10/2010	23/12/2010	11/2010	0,81%	1,81%	30.508,02
Outubro/2010	1.402.696,64	25/11/2010	25/01/2011	12/2010	0,93%	1,93%	27.072,05
Novembro/2010	1.237.825,42	23/12/2010	25/02/2011	01/2011	0,86%	1,86%	23.023,55
Dezembro/2010	1.399.685,21	25/01/2011	25/03/2011	02/2011	0,84%	1,84%	25.754,21
<b>TOTAIS:</b>	<b>19.679.155,66</b>						<b>357.261,62</b>

21. Compensando-se os juros de mora devidos, calculados conforme tabela acima, com os valores do IPI a serem deduzidos daqueles principais lançados originalmente no Auto de Infração, temos os seguintes valores finais, com o valor de saldo de IPI a exigir, no valor de R\$ 5.098.292,58

22. A multa de ofício de 75% incidente sobre o valor do IPI não destacado nas notas fiscais de transferência de bebidas com a suspensão indevida do imposto, aplicada no Auto de Infração ora sob análise, com base legal no artigo 80, caput, da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 13 da Lei 11.488/07, entendemos

permanecer integralmente devida sobre os valores totais do imposto lançado de ofício, independente do abatimento do imposto destacado, apurado, e declarado pelas filiais destinatárias nas operações de saída subsequentes, pois o dispositivo legal que a fundamentou é claro nesse sentido.

(...)

23. Pela razão acima exposta, também entendemos não ser o caso de aplicação da multa de mora sobre qualquer valor de IPI lançado no Auto de Infração uma vez que não há previsão legal para incidência concomitante desta com a multa de ofício supracitada.

Em síntese, é o relatório.

## **Voto**

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

### **1- Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Embargos de Declaração, portanto, dele conheço.

### **2- Do Mérito**

Na origem, trata-se de AIIM com exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, acrescido de multa de ofício e juros moratórios, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2010, incidentes sobre saídas de mercadorias (bebidas) sujeitas ao regime monofásico e que foram submetidas à suspensão do imposto. O lançamento se fundou na suposta incompatibilidade entre o regime monofásico de incidência (previsto pelos arts. 58-N da Lei n. 10.833/2003 e 42 do Decreto n. 6.707/08) e o sistema de suspensão.

Ao decidir o mérito, esta Turma decidiu manter o lançamento, mas afastou os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa em relação aos produtos constantes da autuação para evitar a dupla incidência do imposto em respeito ao art. 58N da Lei no 10.833/2003, bem como, em caso de recolhimento integral, mas a destempo, decidiu ser devida a multa de mora e os juros de mora, e, em caso de recolhimento insuficiente, decidiu-se por manter a multa de ofício.

Após o trânsito em julgado do acórdão embargado, o processo retornou à origem para execução do *quantum* decidido por esta Turma para que a origem calculasse os valores efetivamente devidos, com base na decisão do CARF (fls. 16.421 e seguintes).

Entretanto, a DRF/Aracaju, opôs Embargos por considerar ser necessária a realização de diligência para a “correta concretização do Acórdão”. Tais embargos foram recebidos como Embargos Inominados e implicaram na Resolução n. 3301-000.761, para que:

*(1) o contribuinte comprove os valores de IPI apurados/lançados nas etapas subsequentes referente aos produtos cuja saída do estabelecimento autuado se deu com a suspensão do IPI;*

*(2) fosse efetuado o abatimento dos valores comprovadamente apurados/lançados pela Recorrente relativamente àqueles lançados no presente Auto de Infração; e*

Sendo assim, a diligência fiscal aplicou os percentuais mensais referentes ao IPI não destacado pelas filiais destinatárias das mercadorias com suspensão indevida do imposto nas notas fiscais eletrônicas de saídas de bebidas com a mesma descrição daquelas recebidas em transferência do estabelecimento autuado, sobre os totais mensais do imposto lançado de ofício no auto de infração, obtemos indireta e aproximadamente os valores mensais destacados e declarados pelos destinatários, os quais se subtraídos daqueles totais lançados, representam os montantes que podem ser utilizados como forma de abatimento do IPI exigido pela fiscalização no presente processo. É o que se extrai da tabela a seguir (e-fls. 35.800):

*(A) = IPI em Reais lançado no Auto de Infração objeto do presente processo nº 16095.720130/2014-02;*

*(B) = Percentual do IPI não destacado nas notas fiscais eletrônicas de saídas das filiais destinatárias de bebidas com mesma descrição das recebidas em transferência do estabelecimento autuado, no período de 02/2010 a 01/2011;*

*(C) = IPI não comprovado em Reais, calculado pela multiplicação dos valores lançados no Auto de Infração pelos percentuais do IPI descritos em (B), referindo-se a valores de imposto sem comprovação de destaque na saída das filiais receptoras;*

*(D) = IPI em Reais que pode ser deduzido/abatido do valor originalmente lançado no Auto de Infração.*

Mês de Emissão	IPI lançado no Auto de Infração (R\$)	IPI não destacado (%)	IPI não comprovado (R\$)	IPI a deduzir (R\$)
	(A)	(B)	(C) = (A) x (B)	(D) = (A) - (C)
Janeiro/2010	2.543.863,87	20,2238	514.466,37	2.029.397,50
Fevereiro/2010	1.660.682,70	18,8303	312.711,65	1.347.971,05
Março/2010	2.234.911,08	16,1107	360.059,67	1.874.851,41
Abril/2010	2.135.051,34	16,2041	345.966,78	1.789.084,56
Mai/2010	2.275.337,39	14,8638	338.200,96	1.937.136,43
Junho/2010	1.590.638,97	19,8194	315.255,84	1.275.383,13
Julho/2010	2.285.890,98	18,7888	429.491,96	1.856.399,02
Agosto/2010	2.311.080,28	20,2451	467.880,83	1.843.199,45
Setembro/2010	2.113.262,03	20,2406	427.736,20	1.685.525,83
<b>TOTAIS:</b>	<b>24.420.186,61</b>		<b>4.741.030,96</b>	<b>19.679.155,66</b>

  

Outubro/2010	1.771.305,83	20,8100	368.609,19	1.402.696,64
Novembro/2010	1.577.886,82	21,5517	340.061,40	1.237.825,42
Dezembro/2010	1.920.275,32	27,1102	520.590,10	1.399.685,21
<b>TOTAIS:</b>				

Quanto aos juros de mora a compensar, a diligência fiscal propôs a aplicação da Selic do mês seguinte ao do vencimento mais 1% referente ao mês do pagamento, totalizando o valor de R\$ 357.261,62 (e-fls. 35.800).

Depois de compensar os juros de mora com os valores do IPI a serem deduzidos conforme tabela acima, a Fiscalização chegou aos valores finais, com o **valor do saldo de IPI a exigir, no montante de R\$ 5.098.292,58**, conforme tabela abaixo:

Mês de Emissão (Auto de Infração)	Valor de IPI lançado no Auto de Infração (R\$)	Valor de IPI a deduzir (R\$)	Juros de Mora a compensar (R\$)	Saldo de IPI a deduzir após compensação (R\$)	IPI a exigir (R\$)
	(A)	(B)	(C)	(D) = (B) - (C)	(E) = (A) - (D)
Janeiro/2010	2.543.863,87	2.029.397,50	35.717,40	1.993.680,11	550.183,77
Fevereiro/2010	1.660.682,70	1.347.971,05	22.511,12	1.325.459,94	335.222,76
Março/2010	2.234.911,08	1.874.851,41	32.809,90	1.842.041,51	392.869,57
Abril/2010	2.135.051,34	1.789.084,56	32.024,61	1.757.059,94	377.991,40
Mai/2010	2.275.337,39	1.937.136,43	36.030,74	1.901.105,69	374.231,69
Junho/2010	1.590.638,97	1.275.383,13	24.104,74	1.251.278,39	339.360,58
Julho/2010	2.285.890,98	1.856.399,02	34.343,38	1.822.055,64	463.835,34
Agosto/2010	2.311.080,28	1.843.199,45	33.361,91	1.809.837,54	501.242,74
Setembro/2010	2.113.262,03	1.685.525,83	30.508,02	1.655.017,81	458.244,22
Outubro/2010	1.771.305,83	1.402.696,64	27.072,05	1.375.624,59	395.681,24
Novembro/2010	1.577.886,82	1.237.825,42	23.023,55	1.214.801,87	363.084,96
Dezembro/2010	1.920.275,32	1.399.685,21	25.754,21	1.373.931,01	546.344,31
<b>TOTAIS:</b>	<b>24.420.186,61</b>	<b>19.679.155,66</b>	<b>357.261,62</b>	<b>19.321.894,04</b>	<b>5.098.292,58</b>

Por fim, a diligência fiscal decidiu por manter, integralmente, que a multa de ofício de 75% sobre os valores totais do imposto lançado de ofício, independente do abatimento do imposto destacado, apurado, e declarado pelas filiais destinatárias nas operações de saída subsequentes”, com base no caput do art. 80 da Lei 4.502/1964. Quanto à multa de mora de 20%, aponta o auditor fiscal não haver previsão legal para sua exigência concomitante à multa de ofício.

Em sede de manifestação da diligência, por sua vez, a Contribuinte alega:

- i- pugna pelo reconhecimento da incorreção do método utilizado pela autoridade fiscal, o qual alega que a autoridade fiscal limitou-se a afirmar que o levantamento realizado pelos especialistas era incorreto, mas, tão somente, utilizou-se do SPED de cada período, enquanto os auditores se valeram dos Relatórios Gerenciais de Entradas e Saídas, defendendo que, somente, é possível por meio deles identificar os itens efetivamente produzidos pela unidade atuada e quais foram recebidos para comercialização;
- ii- alega que a análise das saídas dos estabelecimentos receptores não pode ser limitada ao período de 12 meses, com a desconsideração, ainda, do mês de janeiro de 2010, sob pena de a diligência deixar de apreciar a saída da totalidade dos produtos atuados.
- iii- alega ainda, que não se pode inserir na apuração as saídas referentes a produtos de fabricação própria dos estabelecimentos receptores, pois não se trata de saídas de produtos recebidos com suspensão do estabelecimento atuado;
- iv- Requer ainda a adoção do relatório complementar da Ernst & Young, o qual exclui os valores referentes aos CFOPs que tratam de produtos produzidos pelos estabelecimentos receptores, demonstrando o valor de IPI a exigir seria de R\$ 503.601,42, ou seja, R\$ 4.594.691 MENOR do que o obtido pelo auditor fiscal. Requerendo aqui pela exclusão das saídas de produtos de produção própria dos estabelecimentos receptores conforme relatório complementar da EY.
- v- Por fim, alega que para fins do cálculo de juros devidos, em função da postergação de recolhimento do IPI incidente no momento das saídas das bebidas, a fiscalização entendeu como devido o pagamento do tributo no segundo mês seguinte ao do vencimento e propôs a aplicação da taxa Selic do mês seguinte ao do vencimento mais 1% referente ao mês do pagamento. Ocorre que, segundo a alegação da Contribuinte, a utilização destes parâmetros se mostra equivocada por considerar que todos os produtos atuados tiveram sua saída do estabelecimento receptor no último dia de giro de estoque (considerado o giro de 38 dias), majorando ao máximo o valor de juros de mora, pugnando pelo afastamento dos acréscimos moratórios.
- vi- Defende-se da incidência da multa de ofício sobre o valor atuado, requerendo a exclusão do montante abatido do principal;

Primeiro, o art. 65 do RICARF estabelece que cabem Embargos de Declaração nos casos em que se constatar no julgado omissão, obscuridade, contradição a respeito de ponto sobre o qual o colegiado deveria ter se manifestado.

Como é sabido, os Embargos de Declaração têm como pressuposto de admissibilidade a existência de obscuridade, contradição ou omissão na sentença produzida. E que, em qualquer caso, a substância da sentença será mantida, uma vez que tais embargos não visam a reforma do acórdão. Por isso, as alegações da Contribuinte não têm como serem acolhidos por esta via.

Os presentes Embargos possuem limitações precisas, ou seja, foram recebidos para que, após diligência fiscal, para fins de liquidação do julgado, ficasse comprovado os valores de IPI apurados/ lançados nas etapas subsequentes referente aos produtos cuja saída do estabelecimento autuado se deu com a suspensão do IPI, bem como, fosse efetuado o abatimento dos valores comprovadamente apurados/ lançados pela Recorrente relativamente àqueles lançados no presente Auto de Infração.

A meu ver, a diligência fiscal não visa alterar o valor do crédito tributário apontado como devido, mas, legitimamente, em observância do poder de cautela, é poder-dever da Administração Fazendária verificar se houve ou não o recolhimento do IPI nas etapas subsequentes como decidido pelo acórdão embargado.

É importante ressaltar também que o acórdão julgado trata-se de uma sentença ilíquida e já transitou em julgado, formando-se a coisa julgada administrativa. E por estar a coisa julgada administrativa amparado por uma sentença ilíquida, por óbvio, carecia, posteriormente, que os autos fossem remetidos à unidade preparada para constatar quanto à existência, certeza e a liquidez do crédito, e, se no ato de execução do acórdão pela DRF há discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, os quais não representam fatos novos sobre os quais o CARF não tenha se manifestado, não há como se devolver os autos do processo a esta instância julgadora como deseja as alegações da Contribuinte em sede de manifestação à diligência fiscal, sobretudo, inexistir controvérsia a ser julgada sob o rito do Decreto n. 70.235/1972.

Nesta situação, entendo que ante a existência da coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, cabe ao Contribuinte o pedido de revisão de ofício quanto aos critérios utilizados para apuração do crédito tributário.

É exatamente nesse sentido a orientação do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 2 de 2016, que apesar de tratar de decisão cujo provimento foi parcial, o raciocínio se amolda perfeitamente ao caso dos autos, conforme ementado abaixo:

*LIQUIDAÇÃO DE ACÓRDÃO DO CARF. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO. PARTE INTEGRANTE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA DE RECURSO. REVISÃO DE OFÍCIO POR ERRO DE FATO.*

*Inexiste recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente o lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados.*

Terceiro, ressalte-se que a decisão administrativa tivesse sido totalmente procedente ou improcedente, não haveria o que se falar em designar o método de apuração a ser utilizado para fins de liquidação do acórdão julgado. Mas não foi esse o caso, pelo contrário, trata-se de uma decisão parcialmente procedente, ilíquida, a qual decidiu manter o lançamento, mas afastou os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa em relação aos produtos constantes da autuação para evitar a dupla incidência do imposto em respeito ao art. 58N da Lei no 10.833/2003, bem como, em caso de recolhimento integral, mas a destempo, decidiu ser devida a multa de mora e os juros de mora, e, em caso de recolhimento insuficiente, decidiu-se por manter a multa de ofício.

A decisão proferida por este Tribunal tem caráter dúplice, tanto porque tem comando para cobrança da parte mantida como para exonerar o sujeito passivo da parte não mais devida decorrente do litígio, mas que, sobretudo, carecia de liquidez a ser sanada pela DRF.

Desta feita, o ato de liquidação do acórdão ilíquido faz parte das atividades da unidade preparadora, quer dizer, não tem característica autônoma nem tem efeito decisório. Ocorrendo a coisa julgada no processo administrativo tributário, não há que se falar em novo recurso seguindo esse rito.

Com o percurso integral das instâncias- exaurida a esfera administrativa, não há como renovar a discussão objeto do presente recurso como pleiteia a Contribuinte em sua manifestação á diligência fiscal dada a existência da coisa julgada administrativa.

Não obstante, possa a Contribuinte divergir da liquidação mediante cálculos do acórdão, pelo princípio da autotutela administrativa, apesar de não poder mais haver litígio, a Administração Tributária poderá rever seu ato de ofício ou a requerimento, mediante procedimento próprio consoante previsão no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.784, de 1999.

Daí, visto ter se encerrado o litígio quanto ao objeto do processo, e, que inexistente recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, portanto, não há mais o que se discutir neste processo administrativo, já que satisfeito está o seu objeto.

Todavia, deve ser observado o decidido no acórdão embargado, o qual resolveu manter o lançamento, mas afastou os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa em relação aos produtos constantes da autuação para evitar a dupla incidência do imposto em respeito ao art. 58N da Lei no 10.833/2003, bem como, em caso de recolhimento integral, mas a destempo, decidiu ser devida a multa de mora e os juros de mora, e, em caso de recolhimento insuficiente, decidiu-se por manter a multa de ofício.

Daí, a aclarar, **não há como considerar os CFOPs de produtos de fabricação própria dos estabelecimentos receptores**, pois a diligência foi determinada, exatamente, porque o entendimento desta Turma foi pela impossibilidade de se exigir o IPI se constatado seu prévio recolhimento, para os mesmos produtos e sobre a mesma base, ainda que por outro estabelecimento da empresa.

Portanto, **nos termos do acórdão embargado, apenas os produtos recebidos em transferência do estabelecimento autuado** podem ser considerados na apuração do IPI recolhido na saída dos estabelecimentos receptores, o contrário, é a exigência de IPI por

operações não realizadas pelo estabelecimento autuado, o que, viola o decidido no acórdão embargado.

Por fim, pugna a Contribuinte, pela incidência da multa de ofício sobre o valor autuado, requerendo a exclusão do montante abatido do principal.

Aqui, para fins de concretização do acórdão julgado, resta esclarecer que a imputação da multa pela autoridade fiscal se deu nos termos da disposição contida no art. 80 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 13 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007 (e-fls. 3680).

*“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

*Sendo assim, os presentes embargos merecem ser acolhidos*, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade superveniente contida na imputação da multa de ofício de 75% sobre do IPI a exigir nos termos do art. 80 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 13 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima