



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

Processo nº 10872.720001/2015-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.701 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente AMBEV S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2012

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI). FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO NO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS PARA ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. SUSPENSÃO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial do contribuinte optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI).
2. Por falta de previsão legal, as saídas de produtos acabados do estabelecimento industrial para os estabelecimentos comerciais, ainda que do mesmo contribuinte, não podem ser feitas com suspensão do imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2012

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. DEMONSTRADA PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO DO PEDIDO. POSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia que, apesar de formalizar nos termos da legislação específica, seja prescindível para a deslinde do litígio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Sarah Maria L. de A. Paes de Souza, Walker Araújo e José Renato P. de Deus, que davam provimento parcial para realização

de imputação dos pagamentos realizados pelos estabelecimentos comerciais aos valores devidos pelo estabelecimento industrial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza - Relatora

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Redator designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de auto de infração para lançamento do imposto sobre produtos industrializados - IPI no período de apuração de janeiro de 2010 a janeiro de 2012. A partir do Termo de Verificação Fiscal, fls. 549 e seguintes, extraem-se as infrações imputadas à contribuinte:

2. DA INFRAÇÃO

2.1. SAÍDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO

2.1.1. No curso da ação verificou-se que o contribuinte foi, ao tempo sob análise (2010, 2011 e 2012), optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – REFRI, previsto nos artigos 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com data de opção em 29/12/2008 e início de vigência da opção em 01/01/2009, conforme consulta realizada no sítio da Receita Federal do Brasil na internet (<https://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/SSL/ATBHE/Refr i.App/ConsultaPublica/consultaOptantes.aspx>).

2.1.2. Verificou-se ainda que o estabelecimento deu saída de itens abarcados pelo REFRI sem efetuar destaque de IPI. Tais saídas se deram utilizando os Códigos Fiscais de Operação – CFOP 5151 e 6151 – Transferência de Produção do estabelecimento, com suspensão do IPI.

(...)

2.1.14. Com efeito, a falta de lançamento do IPI em saídas tributadas de bebidas frias, caracteriza a infração objeto 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, justificando a imposição da multa de ofício de 75% sobre

o IPI não lançado. Tabela anexa a este TVI explicita os cálculos do IPI não destacado, listando todas as NFE envolvidas.

A contribuinte apresentou impugnação, fls. 3411 e seguintes, onde alegou em síntese que:

1. Que há legitimidade da adoção do regime de suspensão nas transferências de bebidas entre estabelecimentos e que está em compatibilidade com o modelo de tributação monofásica a que se sujeita a contribuinte.

Explica que a Lei nº 10.833, de 2003, ao incluir os artigos 58-A a 58-U, conferiu novos contornos à tributação federal de bebidas. Em matéria de IPI, as referidas normas estruturaram um regime geral de tributação concentrada no fabricante, segundo o modelo *ad valorem*, em que o importador ou industrial apura e recolhe o imposto (art. 58-F da Lei n. 10.833/2003): (i) na qualidade de contribuinte, relativamente ao desembaraço ou às suas saídas, com base no valor da operação (IPI próprio); e (ii) na qualidade de responsável (substituição tributária), relativamente à parcela do imposto devida pelo estabelecimento destinatário, com base no valor da operação ajustado em 40% (IPI substituição);

Paralelamente ao regime geral *ad valorem*, os arts. 58-J e seguintes da Lei nº 10.833, de 2003, facultaram às pessoas jurídicas que importam ou industrializam bebidas a opção por um *regime especial* de tributação *ad rem*, ao qual se sujeita a Impugnante, em que *"a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência "* (art. 58-J, *caput*).

Alega que o equívoco da Fiscalização reside justamente no fato de que o critério de compatibilidade veiculado pelo Decreto n. 6.707/2008, longe de redundar no afastamento da suspensão no caso em anexo, confirma a lisura do procedimento que ela adotou.

Afirma que somente a partir da Lei nº 13.097, de 2015, que unificou o regime de tributação concentrada das bebidas, deixou de ser possível a utilização da técnica de suspensão do IPI, e que a suspensão encontra-se compatível com o modelo de tributação monofásico.

2. Alega que há necessidade de cancelamento da autuação em face do efetivo recolhimento do IPI na saída das mercadorias, sendo, que, no máximo, o que ocorreria é uma postergação no seu pagamento.

Ela afirma que a partir dos documentos exemplificativos, em anexo, observa-se que, inequivocamente, que as mercadorias revendidas pelos estabelecimentos adquirentes dos produtos fabricados pela unidade autuada não ensejaram a apropriação de créditos por ocasião das entradas e, posteriormente, saíram com débito do IPI, devendo ser feita perícia técnica/diligência para examinar toda a documentação existente e que comprova o alegado

Sobreveio o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 223173 e seguintes, julgando a demanda improcedente e cuja ementa é colacionada abaixo:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2012

FALTA DE LANÇAMENTO. BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS PARA ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. VEDAÇÃO À UTILIZAÇÃO DA SUSPENSÃO DO IMPOSTO.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sem a possibilidade de utilização da suspensão do imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2012

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia que, apesar da presença dos requisitos essenciais, seja prescindível para a composição da lide.

A contribuinte, irresignada, apresentou Recurso Voluntário, onde repisou os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em **06 de junho de 2016**, fls. 223189, e o recurso foi protocolado em **24 de junho de 2016**, fls. 223210. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Do mérito

2.1. Regime especial de tributação de bebidas frias - REFRI e regime de suspensão na transferência de bebidas entre estabelecimentos

A controvérsia central dos autos reside na possibilidade ou não da utilização do regime da suspensão na transferência de bebidas entre estabelecimentos, que adotou, por sua vez, o Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI. A Recorrente, em sua peça recursal, afirma que tal possibilidade é viável; diferentemente do que alega a fiscalização que a autuou justamente por entender pela incompatibilidade dos regimes.

É fato incontroverso que a Recorrente é optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – REFRI, previsto nos artigos 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº

10.833, de 29 de dezembro de 2003, com data de opção em 29/12/2008 e início de vigência da opção em 01/01/2009.

Do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI, importante transcrever a legislação:

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

*Art. 58-J. A **pessoa jurídica** que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei **poderá optar por regime especial de tributação**, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.*

(...)

*Art. 58-N. No regime especial, o **IPI incidirá**:*

*I – **uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial**, observado o disposto no parágrafo único; e*

II – sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.

A Recorrente argumenta no sentido de que o Decreto nº 6.707, de 2008, aplicável tanto ao regime geral, quanto ao especial de tributação de bebidas, repete as disposições legais e dispõe que "Art. 42. As demais disposições da legislação relativa à Contribuição para o PIS/PASEP, à COFINS, à Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, à COFINS-Importação e ao IPI aplicam-se aos regimes previstos neste Decreto, **naquilo que não forem contrárias**", afirmando que as normas especiais não podem ser contrárias ao que determina a Constituição Federal e, tenta assim, mais uma vez, compatibilizar o regime

especial em questão com o regime de suspensão entre estabelecimentos. Ademais, justifica que o regime de suspensão não descaracteriza o sistema monofásico. Infirmo também que somente a partir da Lei nº 13.097, de 2015, é que a suspensão foi proibida, que antes era permitido.

O mesmo dispositivo, qual seja, o art. 42, do Decreto nº 6.707, de 2008, é utilizado como fundamento pela fiscalização para embasar a impossibilidade da utilização da suspensão.

Quanto à suspensão, vale transcrever o que prevê o regulamento do IPI:

Decreto nº 4.544, de 2002

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um para outro estabelecimento, industrial ou equiparado a industrial, da mesma firma;

(grifos não constam no original)

Decreto nº 7.212, de 2010

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma;

(grifos não constam no original)

Deflagra-se, assim, se existe antinomia ou não entre o disposto no artigo 58-N, da Lei nº 10.833/2003: "*Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: I – uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e*" o artigo 43, X, do Decreto nº 7.212, de 2010: "*Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto: (...) X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma;*" (antigo artigo 42, do Decreto nº 4.544, de 2002).

Há dois termos fundamentais nas leis transcritas: "incidirá uma única vez" e "suspensão (...) produtos remetidos (...) da mesma firma". Diante dos termos, questiona-se: o "incidirá uma única vez" necessariamente afasta o termo "suspensão (...) produtos remetidos (...) da mesma firma"?

O Decreto nº 7.212, de 2010, RIPI, ainda prevê outras possibilidades de suspensão:

Decreto nº 7.212, de 2010

Art. 45. Sairão com suspensão do imposto os produtos sujeitos ao regime geral de tributação de que trata o art. 222:

I - do estabelecimento industrial, quando destinados aos estabelecimentos comerciais equiparados a industrial de que tratam os incisos XI, XII e XIII do art. 9º (Lei nº 10.833, de 2003,

art. 58-H, caput e § 3º, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º);

II - do estabelecimento comercial equiparado a industrial, na forma do inciso XIII do art. 9º, quando destinados aos estabelecimentos equiparados a industrial de que tratam os incisos XI e XII daquele artigo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-H, caput e §§ 1º e 3º, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º); e

III - do estabelecimento importador, quando destinados aos estabelecimentos equiparados a industrial de que tratam os incisos XIV e XV do art. 9º (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-H, caput e § 3º, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º).

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo não se aplica ao imposto devido pelos estabelecimentos industrial, encomendante ou importador no caso do § 2º do art. 25 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-H, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º).

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A suspensão prevista no artigo 43, do Decreto nº 7.212, de 2010 é diferente daquela prevista no artigo 45 do mesmo texto legal. Para melhor esclarecer se há antinomia ou não entre o REFRI e a suspensão aplicada ao regime geral, adota-se como fundamento o acórdão nº **3403-003.602**, Relator **Rosaldo Trevisan**:

Dos referidos dispositivos, percebe-se que há regimes (geral art. 222 e especial art. 223) aplicáveis na industrialização e comercialização de determinadas bebidas, ambos sujeitos às condições definidas no Decreto nº 6.707/2008. Ou seja, o RIPI/2010 apenas inseriu dispositivos indicadores da existência dos regimes (e da suspensão correspondente ao regime geral), remetendo a disciplina detalhada ao Decreto nº 6.707/2008 (aquele que indicava, no art. 42, que seriam aplicáveis as normas gerais do imposto, no que não forem contrárias).

*No caso concreto, indubitavelmente está-se tratando do **regime especial** (art. 223) que constitui uma **alternativa ao regime geral** (para o qual está prevista a suspensão art. 222). Assim, desde já, clara a impossibilidade de aplicação dos dispositivos do art. 45 do RIPI ao caso concreto. A impossibilidade de aplicação simultânea de disposições de ambos os regimes (geral e especial) resta evidente logo ao início do Decreto no 6.707/2008:*

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

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

A própria empresa parece não ter adotado a suspensão do art. 45 (em que pese tenha mencionado em sua defesa os dispositivos legais correspondentes arts. 58-E e 58-H da Lei nº 10.833/2003), pois a modalidade não prejudicaria o direito ao crédito, nos termos do art. 58-H, § 2º da Lei nº 10.833/2003 (o que se informa não ter ocorrido no caso concreto).

A suspensão utilizada (devida ou indevidamente) pelo estabelecimento autuado, recorde-se, é a do art. 43, X do RIPI/2010 (equivalente ao art. 42, X do RIPI/2002). E a opção pelo regime especial (REFRI) não é do estabelecimento, mas da empresa, valendo para todos os seus estabelecimentos, como expressamente dispõe o art. 58-J da Lei nº 10.833/2003, que traz importantes esclarecimentos:

*“Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei **poderá optar por regime especial de tributação**, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido **a partir do preço de referência**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008).*

*§ 1º A **opção** pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no **caput** deste artigo, **alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*§ 2º O disposto neste artigo alcança a venda a consumidor final **pelo estabelecimento industrial de produtos por ele produzidos**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*§ 3º Quando a industrialização se der por encomenda, o direito à opção de que trata o **caput** deste artigo será exercido pelo encomendante. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)” (grifo nosso)*

Pelo texto do artigo, vê-se que o legislador contempla apenas a venda direta (venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial) e a industrialização por encomenda, não cogitando a hipótese de que o produto fosse enviado a outro estabelecimento da empresa (equiparado a industrial), de onde seria vendido ao consumidor final ou a varejistas.

Poder-se-ia imaginar que foi uma omissão do legislador (que poderia ser suprida pelo art. 43, X do RIPI), ou até que o legislador empregou de forma alargada a expressão “estabelecimento industrial” (abarcando o equiparado), mas analisando os demais artigos do regime geral e do regime especial (REFRI), reforça-se a tese de que a redação é intencional. Veja-se que no regime especial sequer existe a figura do “equiparado”, como destaca o texto do art. 10 do Decreto nº 6.707/2008:

*“Art. 10. **Para efeitos do regime geral, equipara-se a industrial o estabelecimento** (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-E):*

I - comercial atacadista dos produtos a que se refere o art. 1º;

II- varejista que adquirir os produtos de que trata o art. 1º, diretamente do importador.”

(grifo nosso)

E na base legal utilizada pelo fisco para a negativa, na autuação (art. 58-N da Lei nº 10.833/2003), há expressa menção ao equiparado no inciso II (situação diversa), deixando claro que o legislador distinguia os termos na redação:

*“Art. 58-N. **No regime especial, o IPI incidirá:** (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008):*

*I- uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do **estabelecimento industrial**, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*II - sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador **equiparado a industrial**. (...)” (grifo nosso)*

Ao que tudo indica, o REFRI é um regime especial de tributação que ofereceu atrativos sob o ponto de vista do quantum a pagar, e da centralização da incidência, com a desvantagem de ser restrito a vendas efetuadas pelo estabelecimento industrial (não se aplicando vendas pelo equiparado).

E isso se conclui da redação dos artigos 58-J a 58-T Lei nº 10.833/2003, que, apesar de pouco primorosa, não pode ser afastada por este julgador administrativo.

Comunique-se, a título ilustrativo, que a partir de maio de 2015, estarão revogados todos esses artigos, assim como os demais que figuram do art. 58-A a ao art. 58-V da Lei nº 10.833/2003 (conforme disposição do art. 169, III, “b” da Lei nº 13.097/2015).

Assim, no contexto aqui exposto, entende-se que assiste razão ao fisco quando afirma que a disposição do art. 43, X é incompatível com a disciplina restritiva do art. 58-N da Lei nº 10.833/2003, devendo o IPI ser recolhido na saída do estabelecimento industrial.

Portanto, há impossibilidade na aplicação da suspensão, prevista no artigo 43, do Decreto nº 7.212, de 2010, ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI, pois a referida suspensão é aplicada ao regime geral.

Quanto à alegação de que deveria ser aplicável o artigo 112, do Código Tributário Nacional, afasta-se, uma vez que não se trata de ilicitude o caso em análise.

2.2. Do tributo recolhido pelos estabelecimentos comerciais

A Recorrente alega que seria necessário o cancelamento da exigência fiscal, na medida em que o IPI supostamente devido, na realidade, foi objeto de recolhimento por parte dos estabelecimentos (comerciais) aos quais foram transferidas as mercadorias.

O Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI é aplicável a todos os estabelecimentos da empresa, conforme o seguinte dispositivo:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados.

(grifos nossos)

No caso em análise, comprova-se, pela documentação acostada aos autos, que houve pagamento do tributo por parte dos estabelecimentos comerciais.

Ainda que vigore o princípio da autonomia dos estabelecimentos, a própria legislação que rege o regime especial diz que, a partir da Lei nº 10.833/2003, que: "*Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: I – uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e*", trazendo a conclusão de que há uma mitigação do próprio princípio em questão.

Mais um vez socorre-se da fundamentação do acórdão nº 3403-003.602, Relator **Rosaldo Trevisan**:

Contudo, é preciso analisar a informação prestada pela recorrente de que os estabelecimentos da AMBEV S.A. que receberam os produtos transferidos pelo estabelecimento autuado efetivamente recolheram o IPI, nos moldes estabelecidos na legislação que rege o REFRI (inclusive com exemplos e documentos juntados, e evidências de que tanto a fiscalização quanto a DRJ observaram a sistemática de recolhimento, mas a entenderam irrelevante ao deslinde do presente processo).

Então, não se pode simplesmente tratar a operação como mera falta de recolhimento, na linha seguida pelo fisco.

Se o REFRI é aplicável a todos os estabelecimentos da empresa, e se comprova que um estabelecimento da empresa efetuou o recolhimento, ainda que se respeite a autonomia dos

estabelecimentos, qualquer pagamento por outro estabelecimento se torna indevido. E aí assiste razão ao argumento de existência de dupla cobrança, pelo fisco.

Deveria a fiscalização ter prosseguido nas verificações (ainda que fosse para checar se efetivamente os recolhimentos efetuados pelos demais estabelecimentos respeitaram integralmente a forma de cálculo prevista para o REFRI).

*Retornando-se ao art. 58-N da Lei nº 10.833/2003, percebe-se facilmente que o IPI incide **uma única vez**.*

*Não se pode então ignorar recolhimentos efetuados pela empresa (ainda que por outros estabelecimentos) com a nítida e declarada intenção de saldar o débito decorrente da incidência de que trata o art. 58-N, ainda mais quando o art. 58-J da mesma lei afirma textualmente que **a opção pelo REFRI se estende a todos os estabelecimentos** e a todos os produtos. Não faz sentido, assim, que um dos estabelecimentos recolha o IPI e o outro igualmente o recolha, sobre a mesma base, em relação aos mesmos produtos. Afinal de contas, a incidência deve ser, nos termos da lei, única.*

Entende-se, pelo exposto, que os valores recolhidos em relação aos produtos a que se refere a autuação (a serem apurados efetivamente pelo fisco) devem ser abatidos do montante lançado.

Assim, os valores recolhidos devem ser abatidos daquilo que foi lançado. Se houve recolhimento integral, mas a destempo, aplica-se tão somente os acréscimos moratórios. Caso não tenha havido recolhimento integral, aplica-se além dos juros de mora, a multa de ofício.

Diante da imputação de pagamento, torna-se desnecessária a realização de perícia.

3. Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, concedo provimento parcial a fim de reconhecer o pagamento efetuado pelos estabelecimentos comerciais, devendo ser realizada a imputação de pagamento, a fim de evitar a dupla incidência do tributo.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Da leitura do bem elabora relatório, percebe-se com nitidez que, no essencial, o litígio envolve duas controvérsias relevantes: a) a primeira se era legítimo a saída com suspensão do IPI do estabelecimento industrial para estabelecimento comercial da recorrente das bebidas submetida ao denominado Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI) e se o regime de suspensão era compatível com regime de tributação monofásica do REFRI; b) a segunda se era cabível o lançamento dos valores devidos na saída do estabelecimento e supostamente recolhidos pelos estabelecimentos comerciais (centros de distribuição e filiais), para os quais foram transferidas as mercadorias

Em relação ao primeiro dissenso, de forma brilhante, com respaldo no bem fundamentado voto condutor do acórdão nº 3403-003.602, da lavra do i. relator Rosaldo Trevisan, concluiu a nobre Relatora que havia antinomia entre o REFRI e regime de suspensão, o que leva a inexorável conclusão de que a saída do estabelecimento industrial das bebidas submetidas ao referido especial fora feita de forma ilegítima.

No que concerne a esse ponto, este Redator está de pleno acordo com a nobre a Relatora, que interpretou e aplicou com correção a legislação tributária pertinente.

Quanto a segunda controvérsia, este Redator pede vênias para dissentir da i. Relatora, pelas razões a seguir aduzidas.

Inicialmente, cabe consignar a evidente contradição entre a conclusão de que era ilegítima adoção do regime de suspensão e ao, mesmo tempo, admitir que os recolhimentos feitos pelos estabelecimentos comerciais, sem amparo legal, fossem considerados postergação de pagamento do IPI devido pelo estabelecimento industrial autuado e abatidos dos valores lançados no auto de infração em apreço.

Não se pode olvidar que a finalidade do regime especial em comento era concentrar a tributação no estabelecimento industrial e, dessa forma, facilitar a fiscalização e o controle do recolhimento do imposto devido pelo referido estabelecimento. Em contrapartida, como meio de incentivar a adesão do contribuinte ao referido regime especial, o legislador reduziu, de forma significativa, a carga tributária do IPI fixado para o regime geral de tributação das bebidas frias, estabelecido nos arts. 58-A a 58.T da Lei 10.833/2003. Em outras palavras, em troca da concentração e simplificação do controle da tributação a Administração Tributária abriu mão de parcela do valor do imposto devido.

Daí a evidente incompatibilidade e ilegalidade de utilização do regime de suspensão do IPI para as saídas das bebidas frias ao abrigo do citado regime especial, conforme concluiu, acertadamente, a nobre Relatora. Com efeito, se o regime de suspensão do IPI aplicava-se somente aos contribuintes do regime geral de tributação de bebidas frias, nos termos do art. 58-A do referido diploma legal, a opção pelo REFRI, inequivocamente, implicava a perda do direito ao regime de suspensão do imposto nas saídas do estabelecimento industrial para os estabelecimentos comerciais.

Assim, ao admitir que a recorrente pudesse usufruir dos benefícios do regime geral (suspensão do imposto) e do regime especial (tributação reduzida), além da evidente afronta ao disposto no art. 58-N da Lei 10.833/2003, a recorrente usufruiu, ilegitimamente, dos dois benefícios fiscais (redução e suspensão) e, em contrapartida, transferiu ônus duplicado

para Administração tributária, sob a forma de recolhimento a menor do imposto e aumento dos gastos na alocação de mão de obra fiscal destinada ao controle e fiscalização da correta apuração do imposto.

Assim, admitir que a recorrente usufrua dos benefícios do regime geral e do regime especial, além das implicações de favorecimento ao contribuinte que agiu de forma ilícita em detrimento daquele que cumpriu as normas do regime especial (diante da clara repercussão na fixação de preços e na concorrência), a Administração Tributária e o erário também foi indevidamente prejudicado, por uma opção ilícita da recorrente, deliberada e planejada com o claro propósito de reduzir o pagamento do IPI devido e ao mesmo tempo adiar o seu recolhimento aos cofres públicos.

Em relação a esse ponto, a recorrente alegou que a autuação deveria ser cancelada, porque a opção pelo regime especial alcançava todos os estabelecimentos da recorrente.

Essa alagação não representa a verdade, haja vista que, a leitura combinada do § 1º do art. 58-J com a do art. 58-N, I, leva a inexorável conclusão que a opção pelo regime especial, inequivocamente, aplica-se apenas aos estabelecimentos industriais da recorrente, jamais incluiriam os estabelecimentos comerciais da recorrente.

A apresentação de única opção pelo contribuinte, trata-se de medida de natureza prática e racionalizadora, com vista a evitar que o contribuinte fosse obrigado a apresentar tantos pedidos de opção quantos fossem os números de estabelecimentos industriais fabricantes dos referidos tipos de bebidas. E os efeitos jurídicos da referida opção, indubitavelmente, não têm o condão revogar ou alterar os efeitos de preceitos legais vigentes, que, expressamente, determinava a concentração do recolhimento do imposto, exclusivamente, no estabelecimento industrial. Admitir o contrário, ou seja, que os estabelecimentos comerciais também poderiam usufruir dos benefícios do regime especial, obviamente, consistiria em interpretação *contra legem*, o que é expressamente vedado ao julgador administrativo pelo art. 26-A do Decreto 70.235/1972.

A recorrente ainda alegou que o descumprimento do regime especial em comento implicava solidariedade dos estabelecimentos envolvidos (art. 124 do CTN), de sorte que o “o pagamento feito por um dos obrigados aproveita dos demais” (art. 125, I, do CTN). Como reforço a esse argumento, a recorrente apresentou o entendimento do STJ esposado no julgamento do REsp 1.355.812/RS, sob o regime dos recursos repetitivos, cujo enunciado da ementa segue integralmente transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária,

em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades.

2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08. (REsp 1355812/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013) - grifos do original.

Sem razão a recorrente que, claramente, confunde o princípio da unidade patrimonial da pessoa jurídica, de índole processual, com o princípio da autonomia dos estabelecimentos, de natureza tributária.

Com efeito, o princípio da unidade patrimonial de direito processual civil, que dispõe sobre a responsabilidade patrimonial, encontra-se positivado no art. 789 do novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), que determina que: “O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei”.

Segundo o referido princípio, a discriminação do patrimônio da sociedade empresária, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social (bens e direitos) por suas dívidas (o passivo). Nessa seara, a distinção entre as duas espécies de estabelecimento (matriz e filial) não implica em maiores desdobramentos no que diz respeito à unidade patrimonial da sociedade empresária. Logo, a matriz ou a filial, na condição de espécie de estabelecimento, é tratada como um bem, um instrumento, uma universalidade de fato que integra o patrimônio da sociedade empresária e não como uma sociedade empresária distinta. No mesmo sentido, veja a lição de Fábio Ulhoa Coelho:

*Ao se afirmar que o estabelecimento empresarial não é sujeito de direito, o que se pretende afastar é a noção de personalização desse complexo de bens, presente em algumas proposições da segunda metade do século XIX, principalmente na Alemanha, que procuravam criar um conceito legal capaz de justificar a relativa autonomia entre a empresa e o empresário. Falo aqui da tese da empresa em si (Unternehmen an sich), cujos precursores são Endemann e Wilhem. Procurou-se, na oportunidade, explorar a noção do estabelecimento como uma pessoa jurídica. A tentativa de personalização do estabelecimento, contudo, não logrou êxito, inclusive no direito brasileiro, em que se mostra totalmente incompatível com as normas vigentes. **Considerar o estabelecimento empresarial uma pessoa jurídica é errado, segundo o disposto na legislação brasileira. Sujeito de direito é a sociedade empresária, que, reunindo os bens necessários ou úteis ao desenvolvimento da empresa, organiza um complexo de características dinâmicas próprias.** A ela, e não ao estabelecimento empresarial, imputam-se as obrigações e asseguram-se os direitos relacionados com a empresa (Curso de Direito Comercial. 10ª ed., v. 1, p. 99) - grifos não originais.*

De outra parte, o princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos preceitua que cada estabelecimento, seja matriz ou filial, deve ser considerado, na forma da legislação específica de cada tributo, unidade autônoma e independente no relacionamento jurídico-tributário com a Administração Tributária. Esse princípio está presente na legislação de vários tributos. A título de exemplo, especificamente em relação ao IPI, o referido princípio encontra-se instituído no art. 51, parágrafo único, do CTN, e no art. 384 do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), segundo o qual: “cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz.”

Com base no exposto, verifica-se uma nítida diferença entre o princípio da autonomia dos estabelecimentos e princípio da unidade patrimonial. O primeiro é um instituto de direito material tributário, que disciplina o aspecto subjetivo do nascimento da obrigação tributária de cada tributo, ao passo que o princípio da unidade patrimonial é um instituto de

direito processual, que dispõe sobre a responsabilidade patrimonial dos devedores. Da mesma forma, o entendimento esposado no excerto extraído voto condutor do referido julgado do STJ, que segue transcrito:

Com efeito, o princípio em comento é um instituto de direito material tributário, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista no regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial. (grifos do original).

No caso, como os argumentos apresentados pela recorrente cinge-se a definição de solidariedade tributária e não ao aspecto subjetivo atinente ao surgimento da obrigação tributária, definido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, tal alegação somente tem relevância na fase processual de cobrança do crédito tributário, para fim de definição de responsabilidade patrimonial.

Assim, resta demonstrado que, na fase de apuração da certeza e liquidez do crédito tributário, em razão do princípio da autonomia do estabelecimento, a apuração e lançamento do valor do IPI devido e não confessado/pago foi corretamente feito por estabelecimento, em cumprimento ao que expressamente determina o art. 384 do RIPI/2010.

Essa constatação ainda se revela suficiente para afastar a alegação da recorrente de que a autuação era nula por lhe faltar os requisitos da liquidez e certeza, ou de que o lançamento deveria limitar-se apenas a cobrança dos juros e multa isolada, conforme estabelecido no art. 43 da Lei 9.430/1996.

Pelas razões anteriormente apresentadas, também não procede a alegação de que houve desacerto na decisão do órgão julgador de primeiro grau que indeferiu o pedido de realização de perícia para verificação e apuração do pagamento do imposto pelos estabelecimentos comerciais, por ser totalmente prescindível para o deslinde da presente controvérsia. Essa decisão está em perfeita consonância com o motivo da autuação e com entendimento do órgão julgador de primeiro grau, no sentido de que o lançamento restringir-se-ia ao valor do imposto devido pelo estabelecimento industrial fiscalizado. E se não há controvérsia sobre a apuração dos valores do IPI lançados, indubitavelmente, o referido pedido de perícia reiterado no recurso em apreço revela-se prescindível, logo mantém-se o indeferimento, com base no art. 18 do Decreto 70.235/1972.

Com base nos mesmos fundamentos dos julgadores de primeira instância, este Relator também entende que, se houve lançamento do IPI nas notas fiscais de venda pelos estabelecimentos comerciais e pagamento indevido do imposto, a recorrente pode exercer o seu direito de repetir ou compensar o suposto indébito de cada estabelecimento, nos termos dos arts. 165 e 170 do CTN, dos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/1996 e da Instrução Normativa RFB 1.717/2017. O que não é cabível, por previsão legal, é a

Por todo o exposto, com a devida vênia da nobre Relatora, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento