



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

Processo nº 10872.720353/2016-90
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3302-001.120 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 21 de maio de 2019
Assunto SISTEMA REFRI PROCESSO ADMINISTRATIVO
Recorrente AMBEV S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(assinatura digital)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

Raphael Madeira Abad - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração com lançamento de IPI, multa e juros, relativo ao período compreendido entre janeiro e dezembro de 2013 (fls. 364 e seguintes) decorrente da glosa de créditos do IPI alegadamente apropriados de forma indevida pela Recorrente, sobre bebidas prontas para o consumo sujeitas ao regime monofásico denominado “REFRI”, previsto nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008, de acordo com a regulamentação dada pelo Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, reproduzida no RIPI/2010, art. 204. do artigo 58-N da Lei 10.833/03.

"Agora passo a analisar o crédito de produtos adquiridos ou transferidos para o contribuinte objeto desta ação fiscal, os quais por serem somente para COMERCIALIZAÇÃO e submetidos a tributação MONOFÁSICA n.o geram direito a crédito do IPI.

A fiscalizada recebeu para comercialização produtos acabados com destaques de IPI, de varias outras filiais, e de outros estabelecimentos não pertencentes a empresa, conforme se constata no anexo I e II do Termo de Início do Procedimento Fiscal lavrado de 11/07/2016, sendo estes aproveitados indevidamente como crédito no Livro de Registro de Apuração do IPI."

Em sede de Impugnação (fls. 558 e seguintes), a Recorrente sustentou a ilegitimidade da glosa de créditos efetuada pelo fisco, em razão de entender que, apesar do registro do crédito ser vedado (fls. 560) o imposto teria sido efetivamente recolhido no momento da saída para terceiros:

"Tal fato é constatado a partir dos demonstrativos e documentos exemplificativos anexos (doc. 3), que atestam claramente que as mercadorias revendidas pelo estabelecimento autuado saíram com débito do IPI, ao passo que as mercadorias transferidas a centros de distribuição com suspensão foram por eles tributadas quando da ulterior saída a terceiros.

Portanto, em ambas as situações, certo é que o imposto creditado na entrada foi posteriormente debitado e pago nas saídas dos produtos a terceiros, nada havendo a ser exigido da Impugnante." (fls. 560)

A recorrente alegou ainda que, partindo da premissa de que houve efetivo recolhimento do tributo devido, embora fora da sistemática legalmente prevista, lhe deveriam ser cominados apenas juros de mora e multa isolados, com fundamento no artigo 43 da Lei n. 9.430/96 (fls. 560).

Sustenta, desta forma, que não deveria haver lançamento de IPI, eis que o tributo já foi recolhido, apesar de reconhecer que isto ocorreu fora da sistemática legal.

Finalmente, formula quesitos periciais por meio dos quais busca demonstrar que houve recolhimento do tributo, ainda que extemporâneo e fora da sistemática legalmente prevista, como se pode aferir pela leitura do último quesito indicado.

"Em vista das respostas aos quesitos formulados nos itens anteriores, solicita-se informar se o IPI exigido no auto de infração foi recolhido pelos estabelecimentos da Impugnante, seja o próprio estabelecimento autuado ou outros que tenham recebido os produtos em transferência, discriminando-se eventual diferença remanescente do imposto nessas operações a ser pago." (fls. 563)

O recurso foi analisado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), conforme decisão (Acórdão 01-34.132 -3a. T. da DRJ/BEL) de fls. 568 e seguintes, que julgou a impugnação improcedente, indeferiu e perícia e manteve o crédito, produzindo as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 GLOSA DE

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário para o CARF, que se encontra acostado às fls. 585 e seguintes, no qual foram lançados os seguintes argumentos:

Alega (fls. 586) que a cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03 é ilegítima em razão do fato de que os tributos foram recolhidos na saída das mercadorias, havendo, no máximo, postergação no seu pagamento.

Segundo a Recorrente, apesar dela haver descumprido a sistemática do IPI monofásico por ela mesma eleita, ainda assim não poderia ser autuada da maneira que foi, eis que o tributo foi recolhido antes de qualquer procedimento fiscal.

“... posteriormente à entrada e ao registro dos créditos sobre as bebidas recebidas, houve a saída destes mesmos produtos com débito do imposto. Tal fato é constatado a partir dos demonstrativos e documentos exemplificativos juntados aos autos (doc. 03 da impugnação), que demonstram claramente que as mercadorias revendidas pelo estabelecimento autuado saíram com débito do IPI, ao passo que as mercadorias transferidas a centros de distribuição foram por eles tributadas quando da ulterior saída a terceiros.

Nesse sentido, não se sustenta o entendimento da r. decisão recorrida de que nas transferências com suspensão aos centros de distribuição “o IPI destacado nas notas de entrada (aquisições e transferências recebidas) não foi anulado por débitos”. A alegação ignora que, em todo caso, o imposto creditado na entrada foi posteriormente debitado e pago nas saídas dos produtos a terceiros. Em outras palavras, seja na revenda das mercadorias pela Recorrente, seja nas saídas dos centros de distribuição a terceiros, houve o recolhimento do imposto a anular o crédito escriturado na entrada, nada havendo a ser exigido da Recorrente.” (fls. 587)

Argumenta que ainda que o registro do crédito fosse vedado em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico, jamais poderia haver o lançamento do tributo, tendo ele sido, ao final, recolhido pela própria Recorrente antes do início do procedimento de fiscalização.

Haveria, quando muito, pagamento a destempo do IPI, não estando autorizado o procedimento adotado pela Fiscalização, qual seja, a glosa dos créditos acompanhada da cobrança de tributo já liquidado. Afinal, desse procedimento resultaria bis in idem vedado pelo ordenamento.

Conclusivamente a Recorrente requer a anulação da r. decisão proferida pela DRJ ou ALTERNATIVAMENTE, o cancelamento do Auto de Infração, com eventual realização de perícia ou diligência com o fim de apurar o quantum devido.

EM SUAS CONTRARRAZÕES (fls. 599), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional sustenta, em suma, que :

(i) Sendo a Recorrente comerciante de produtos que por sua opção foram submetidos ao regime de tributação monofásica previsto no regime tributário “REFRI”, optou pela tributação monofásica na saída do estabelecimento industrial da fornecedora do produto. Contudo, a Recorrente atuou como mero estabelecimento comercial de revenda de produtos ACABADOS com destaques de IPI de várias outras filiais do grupo AMBEV e de outros estabelecimentos não pertencentes à Empresa.

(ii) não seria possível, pela autonomia dos Estabelecimentos, que o IPI recolhido em operações anteriores fosse aproveitado pela Recorrente, uma vez que tal conduta seria incompatível com o sistema monofásico.

(ii.2) Em relação à alegação de que houve, em tese, o recolhimento do IPI quando da saída das mercadorias pelos terceiros aos quais transferiu as mercadorias, a PGFN entende que a própria legislação (CTN, art 51, parágrafo único e Dec. 7.212/2010 art. 384) estabelece que cada estabelecimento deve ser tratado como autônomo. A PGFN entende que, ainda que pudesse prevalecer a tese de que a tributação posterior, por outro estabelecimento, sanaria o vício, ainda assim argumenta que não houve prova no sentido de que houve qualquer recolhimento de IPI, seja pela Recorrente ou pelas demais integrantes da cadeia comercial.

(ii.3) No que diz respeito aos encargos moratórios, a PGFN defende que o recolhimento extemporâneo do tributo enseja a sua manutenção, invocando o artigo 43 da Lei n. 9430/96, bem como juros de mora e multa de ofício, estes conforme estabelecido no art. 80 da Lei n. 4.502/64 e no artigo 58-S da Lei n. 10.833/03.

A Recorrente é optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI, por meio do qual a tributação do IPI é monofásica, na forma da Lei n. 10.833/2003.

No plano fático, trata-se de análise da contabilização de créditos de IPI de produtos adquiridos para comercialização, já acabados, cuja tributação é monofásica em conformidade com o “Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias “REFRI” instituído por força dos artigos 58-A e 58-J a 58-T da Lei n. 10.833/2003, com a redação dada pela Lei n. 11.727/2008 e de acordo com a regulamentação dada pelo Decreto n. 6.707/2008, reproduzida no artigo 204 do RIPI/2010.

Lei nº 10.833/2003 Art. 58A.

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

peças 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. 58B a 58U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.

(...)

Art. 58J.

A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58A 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 valorbase, 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. 58N.

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. 58A desta Lei."

A Recorrente, contudo, creditou-se do valor do IPI de produtos adquiridos de outros estabelecimentos não pertencentes à empresa, para comercialização, já acabados, cuja tributação é monofásica e que, portanto, não geram créditos do IPI.

Este fato é incontroverso eis que exposto pela própria Recorrente às fls. 252, quando da prestação de esclarecimentos:

"Em cumprimento a este item, a Intimada informa inicialmente que a comutatividade do IPI é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo aos produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. Estes são os denominados "créditos básicos" (fls. 252)

Diante da constatação de que houve indevida utilização de créditos, a Recorrente sustenta que " ... as mercadorias revendidas pelo estabelecimento autuado saíram com débito do IPI, ao passo que as mercadorias transferidas a centros de distribuição foram por eles tributadas quando da ulterior saída a terceiros." (fls. 587)

A Recorrente sustenta que, como o tributo em última análise foi recolhido voluntariamente, ainda que por terceiros e, ainda que ao arrepio da sistemática legalmente prevista, e ainda que a destempo, não haveria de se falar em não pagamento de tributos.

A Recorrente reconhece que seriam devidas as cominações moratórias, eis que houve atraso no recolhimento, mas não reconhece as sancionatórias, pois ele foi realizado independente de qualquer procedimento fiscal.

De fato, definitivamente o procedimento adotado pela Recorrente não se amolda à sistemática tributária do “REFRI”, ao qual se encontrava submetida, o que resultou em uma utilização indevida de créditos tributários e em um recolhimento indevido de tributos, por terceiros.

Não há como negar que a sistemática “REFRI” foi desenvolvida com o objetivo de simplificar a tributação e a sua fiscalização, descomplicando o cálculo e a arrecadação do IPI, e que a Recorrente, apesar de haver procedido de forma equivocada, segundo afirmou, não causou prejuízo tributário aos cofres públicos.

Contudo não há nos autos qualquer demonstração inequívoca de que todos os tributos foram recolhidos, mesmo que a destempo, o que somente poderia ser comprovado por meio de diligência.

Em um caso semelhante, mas não idêntico, esta Segunda Turma, teve a oportunidade de manifestar entendimento a favor da reconstrução da escrita fiscal de uma empresa decorrente da escrituração indevida de créditos e débitos, processo de relatoria (relator designado) do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède:

“ Com o devido respeito às conclusões a que chegou a ilustre relatora quanto à matéria “Da glosa dos créditos originários das mercadorias sujeitas ao regime monofásico”, embora concorde com os argumentos desenvolvidos, divirjo do resultado do voto.

De fato, o procedimento adotado pela recorrente não se amolda ao instituto da postergação de tributo, em decorrência da inobservância do regime de competência, pois que não houve antecipação de um creditamento de IPI, nem postergação da escrituração de um débito de IPI. No caso, trata-se de escrituração indevida tanto de crédito quanto de débito, em razão dos argumentos já expostos pela relatora.

É de se concluir, portanto, que a escrita fiscal deve ser reconstituída para estornar tanto os créditos quanto os débitos indevidamente escriturados no Livro de Apuração de IPI e não apenas os créditos, como realizado no lançamento ora atacado. Ressalta-se que a recorrente alegou em recurso voluntário a ocorrência de mera postergação, sendo cabível apenas a cobrança de juros e multas isolados proporcionais à perda financeira, o que implica a possibilidade de identificação do período e dos valores indevidamente escriturados a débito de IPI, decorrente das vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata a Lei nº 7.798, de 1989 e o regime especial de que trata a Lei nº 10.833, de 2003. Assim, esclareça-se que cabe à recorrente a demonstração destes valores indevidamente escriturados.

(...)

Portanto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que se reconstitua a escrita fiscal, excluindo os valores de IPI indevidamente lançados nos Livros de Apuração de IPI, decorrentes das operações de revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata a Lei 7.798, de 1989 e o regime especial da Lei n. 10.833/2003, devendo ser ajustado o lançamento de ofício, de acordo com os novos saldos devedores apurados.” (Processo n. 11080.727828/2011-43, acórdão n. 3302-002.673).

No caso concreto, aparentemente o contribuinte errou e creditou-se indevidamente de IPI do qual não poderia creditar-se.

Contudo, alega que em fase posterior o tributo foi recolhido, razão pela qual não haveria de se falar em “não pagamento de tributo”.

Assim, a questão sobre a qual gravita todo este processo não reside no acerto ou no erro da conduta da recorrente, mas sim em saber qual é a sanção, ou consequência, a ser aplicada para casos como este, onde há descumprimento da sistemática monofásica, mas com eventual recolhimento de tributo, ainda que por terceiros. Em outras palavras, não se trata de uma questão de antecedente, mas sim de consequente da norma jurídica.

Dai surge um segundo problema, também criado pela Recorrente, mas que não pode ser olvidado por este Conselho, que consiste em aferir se os tributos que alega haver sido recolhidos por terceiros, em momento posterior, realmente o foram.

A fim de melhor subsidiar o julgamento da lide e de se evitar a exigência em duplicidade de crédito tributário, foi convertido o julgamento em diligência para que a autoridade administrativa adotasse as seguintes providências:

a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, alertando-se o contribuinte de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito;

b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; c) repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judice, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes; d) dar ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar de trinta dias para manifestação, e;

e) atendida a diligência, abrir vista dos Autos à PGFN - COCAT, para que tome ciência do seu teor para, finalmente, encaminhar o processo a este colegiado, onde terá prosseguimento.

Em cumprimento à diligência, no dia 06.08.2018 (e-fls. 635) a Recorrente foi intimada para apresentar documentos em 30 dias, que venceria no dia **05.09.2018**.

Todavia, após esta intimação a Recorrente foi novamente intimada, agora no dia 17.08.2018 (e-fls. 646), para apresentar documentos e explicações em 10 dias, ou seja até o dia **29.08.2018**.

Em síntese, a Recorrente foi intimada duas vezes, em duas datas diferentes, com dois prazos finais diferentes, quais sejam dia **29.08.18 (segunda intimação)** e **05.09.2018 (primeira intimação)**

No dia 04.09.2018, dentro do prazo da primeira intimação, mas já ultrapassado o prazo da segunda intimação, a Recorrente protocolizou um requerimento de dilação do prazo para entrega da documentação, justificado no excesso de documentos a serem providenciados.

Contudo, no mesmo dia 04.09.2018 a autoridade preparadora identificou o decurso do prazo da segunda intimação e encaminhou o processo para o CARF (e-fls. 647) antes que decorresse o prazo da primeira intimação.

A Recorrente não foi intimada da decisão que apontou a preclusão temporal do direito de juntar os documentos e o processo foi encaminhado para julgamento.

Como a Recorrente não foi intimada da decisão que remeteu o processo ao CARF, em 19.10.2018 a Recorrente protocolizou "Relatório de Especialista", o que ocorreu dentro do prazo solicitado para prorrogação, mas quando o processo eletrônico já havia retornado a este Colegiado

É o Relatório.

Voto.

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

1. Dos requisitos de admissibilidade.

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, se reveste dos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/1972 e a matéria é de competência deste Colegiado.

2. Do alegado erro no procedimento.

Em petição protocolizada em 17.04.2019 a Recorrente apontou que teria ocorrido mácula ao devido processo legal em razão dos já apontados atos ocorridos no processo, especificamente a existência de duas intimações, em duas datas distintas, para o mesmo ato, tendo sido atribuídos dois prazos diferentes com vencimentos em dias diversos.

Também destacou que a unidade preparadora sequer aguardou o término do primeiro prazo para o envio do processo ao CARF, nem intimou a Recorrente do término dos trabalhos, presumindo a ausência de interesse na produção da prova.

Efetivamente, entende-se que a Administração Pública gerou uma dúvida razoável no contribuinte ao intimá-lo duas vezes, atribuindo dois prazos diferentes (30 e 10 dias, respectivamente), com duas datas de vencimento diversas, para o mesmo ato processual, principalmente quando observa o mais curto que, curiosamente, foi objeto da segunda

intimação, causando-lhe prejuízo processual, especificamente a declaração de preclusão temporal do direito de apresentar documentos, o que configura cerceamento de defesa.

Entende-se ainda que também houve cerceamento de defesa quando a Administração Pública deixa de intimar a Recorrente da decisão que declarou a preclusão temporal, mormente quando a Resolução proferida por este Colegiado possuía menção expressa à necessidade da intimação para manifestação da Recorrente ao fim dos trabalhos.

Finalmente, entende-se também que a Recorrente teve o seu direito ao devido processo legal maculado pelo fato da Administração Pública sequer ter analisado o seu pedido de dilação do prazo, principalmente quando requerido ainda no transcurso do primeiro prazo que lhe foi concedido, especialmente quando este é o mais longo.

Admito que a parte tem o direito à análise, pela Administração Pública, do seu requerimento de prorrogação do prazo processual que lhe foi originalmente concedido, desde que motivado.

Diante de tais fatos voto no sentido de Converter em o processo em diligência para que o processo retorne à unidade de origem que deverá dar observância dos itens “b” “c”, “d” e “e” do Acórdão 3302-000.746, quais sejam:

“b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados;

c) repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judice, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes;

d) dar ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar de trinta dias para manifestação, e;

e) atendida a diligência, abrir vista dos Autos à PGFN COCAT, para que tome ciência do seu teor para, finalmente, encaminhar o processo a este colegiado, onde terá prosseguimento”

É como voto.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad