



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720353/2016-90
ACÓRDÃO	3302-014.826 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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.

IPI. PRODUTO MONOFÁSICO. PAGAMENTO INDEVIDO. REDUÇÃO DO LANÇAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte apurou, no período objeto da autuação, débitos na saída de produtos monofásicos, cuja incidência se deu na operação de aquisição, o pagamento efetuado equivocadamente deve ser reduzido no montante total a pagar do imposto, para evitar a ocorrência de bis in idem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ; e, (2) por voto de qualidade, para aplicar ao Auto de Infração o descrito no relatório de diligência com a utilização do Método 2, vencidos os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Gisela Pimenta Gadelha Dantas e José Renato Pereira de Deus, que davam provimento parcial em maior extensão, para aplicar o Método 1.

Sala de Sessões, em 16 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Silvio Jose Braz Sidrim, Gisela Pimenta Gadelha Dantas (substituto[a] integral), Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente). Ausente a conselheira Francisca das Chagas Leme, substituída pela conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração, lavrado contra a empresa acima identificada, com exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), totalizando o crédito tributário no valor conforme fls. 373/385 .

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão 01-34.132, da Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Belém/PA, de 25/04/2017, resumidamente, bem como sua ementa.

Na descrição dos eventos que resultaram no presente Auto, a Fiscalização descreveu:

- *O contribuinte em epígrafe creditou-se, no Livro de Registro de Apuração do IPI - RAIPI, do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de produtos adquiridos para comercialização, já acabados, cuja tributação é monofásica.*
- *A fiscalizada recebeu para comercialização produtos acabados com destaques de IPI, de várias 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 - RAIPI.*

- *O sujeito passivo estava sujeito ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (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 nº 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.*
- *Preliminarmente, foi aceito o argumento do sujeito passivo, no tocante aos produtos relacionados no Anexo II do Termo de Início do Procedimentos Fiscal, recepcionados na escrita fiscal sob o CFOP 2.101, e retirados da presente autuação, sendo certo, que os demais créditos, sob a tutela de outros CFOPs foram mantidos para efeito do lançamento em foco.*
- *Desta reposta acima, podemos concluir que, o contribuinte atesta que houve o aproveitamento do crédito de IPI, dos produtos relacionados no Livro de Registro de Apuração do IPI, e que o fiscalizado ignora O fato de que estes produtos estão sujeitos ao regime de tributação Monofásica, pois atesta que efetua o regime de créditos e débitos nos produtos em foco, sendo que, na tributação monofásica, o IPI incide naqueles produtos uma única vez, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial, o que significa dizer que, uma vez pago, não será mais devido na operação seguinte.*
- *Logo o procedimento do sujeito passivo não tem base legal para aproveitar o crédito de produtos que serão objeto somente de COMERCIALIZAÇÃO e de tributação MONOFÁSICA, o IPI incidirá uma única vez, motivo pelo qual glosamos os créditos em foco.*

Irresignada, a Recorrente apresentou em sua Impugnação:

- *O Auto de Infração ora impugnado não pode prevalecer, porquanto as glosas procedidas pela fiscalização não encontram lastro nas normas que disciplinam o IPI, pelo adiante exposto.*
- *Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03 – o imposto foi recolhido no momento de suas saídas a terceiros.*
- *No que se refere às bebidas prontas para consumo, adquiridas de terceiros e destinadas à revenda por parte do estabelecimento atuado, a Fiscalização alega que estariam sujeitas à tributação monofásica do IPI quando de sua saída, com fundamento nos arts. 58-A e 58-J da Lei n. 10.833/2003 e art. 204 do RIPI/2010.*
- *Por essa razão, seria vedado o registro de crédito de IPI na entrada de tais produtos na filial atuada, justificando a glosa dos valores creditados nessas operações.*
- *O entendimento fiscal, no entanto, ignora que, posteriormente à entrada e ao registro dos créditos sobre as bebidas recebidas, houve a saída destes*

mesmos produtos com débito do imposto, promovida ora pelo próprio estabelecimento atuado, ora pelos estabelecimentos da Impugnante que receberam essas mercadorias em transferência.

- *Tal fato é constatado a partir dos demonstrativos e documentos exemplificativos anexos (doc. 3), que atestam claramente que as mercadorias revendidas pelo estabelecimento atuado 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.*
- *De outro lado, 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 Impugnante 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.*
- *Por isso, em casos como o presente, em que se configura o cumprimento da obrigação tributária principal, mas após a data em que o crédito tributário deveria ser adimplido, a legislação prevê o lançamento apenas de juros de mora e multa isolados (Lei nº 9.430/96, art. 43).*
- *Assim, o lançamento em análise afigura-se improcedente, uma vez que exige o IPI (já recolhido), quando deveria exigir somente eventuais acréscimos moratórios, de forma coerente, aliás, com o entendimento da Administração Fiscal, expresso no Parecer Normativo n. 02/96, em matéria de IRPJ e CSLL*

Cita diversos entendimentos do CARF sobre o assunto em apreço.

Em seu voto, a Delegacia de Julgamento expos:

- *O contribuinte creditou-se, no Livro de Registro de Apuração do IPI -RAIPI, do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de produtos adquiridos para comercialização, já acabados, cuja tributação é monofásica.*
- *O regime tributário dos produtos em questão está 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 nº 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.

- *A incidência única do imposto na saída do estabelecimento produtor ou equiparado a industrial é a pedra de toque desse regime tributário.*
- *Ora, trata-se de produtos acabados recebidos de várias outras filiais, e de outros estabelecimentos não pertencentes a empresa para fins de comercialização. Nas operações de revenda, a impugnante atua meramente como comerciante, diferentemente do que acontece na revenda de bens de produção (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem), em que o estabelecimento que faz a revenda é obrigatoriamente equiparado a industrial (RIPI/2010, art. 9º, § 6º).*
- *Não há direito ao crédito nas operações, sendo que a impugnante deveria ter agregado ao custo das mercadorias vendidas o valor do IPI destacado nas notas fiscais de transferência e de aquisição.*
- *No regime especial de tributação em tela, somente no caso de industrialização por encomenda é prevista a incidência do imposto em dois momentos distintos: saída do produto do estabelecimento executor da encomenda e saída do produto do estabelecimento encomendante.*
- *Importa assinalar que, no juízo deste relator, não se revestem da força probante os elementos de fls. 453/458, fls. 463/488, e fls. 492/505 apresentados pela impugnante como sendo os meios de prova da sua alegação de que sempre houve a ulterior tributação do IPI sobre todos os produtos revendidos ou transferidos com suspensão a centros de distribuição da mesma empresa, caracterizando, assim, na concepção da impugnante, que todo o IPI creditado nas entradas acabou sendo pago posteriormente.*
- *O afastamento da aludida força probatória decorre do fato de que aqueles elementos apresentados pela impugnante, anexadas a folhas acima referenciadas, conformam-se em cópias de notas fiscais e cópias do Livro de Apuração do IPI, todos pertencentes a outros estabelecimentos estranhos aos autos, e em planilhas da sua própria lavra, os quais, nº conjunto, são inábeis para a comprovação do alegado, uma vez que não se traduzem em dados lastreados pelas exatas notas fiscais de saída em que houve o incorreto destaque do imposto, nem pela escrituração fiscal exata, necessária e indispensável para implementar a segregação das saídas de produção própria daquelas mercadorias adquiridas para comercialização/transferência.*
- *Registre-se que nas transferências a centros de distribuição não houve sequer tributação no estabelecimento da impugnante, pois ela própria assevera: “(...), ao passo que as mercadorias transferidas a centros de*

distribuição com suspensão foram por eles tributadas quando da ulterior saída a terceiros”.

- *Portanto, nessas operações, como não houve débito nas saídas, e sendo os estabelecimentos autônomos, o IPI destacado nas notas de entrada(aquisições e transferências recebidas) não foi anulado por débitos, aproveitando-se a empresa, indevidamente, da totalidade dos créditos escriturados.*
- *O destaque do imposto nas notas fiscais de aquisição e recebidos em transferências, com os respectivos créditos escriturados pela impugnante, comprova a tributação, que deve ser única, na saída dos produtos industrializados*
- *Apesar da falta de separação pela contribuinte entre as saídas tributadas de produtos de sua própria industrialização e as saídas de produtos adquiridos ou recebidos em transferência para comercialização, não há a necessidade da realização de diligência, sem embargo de resoluções do CARF em casos semelhantes, pois a glosa de créditos abrange somente os produtos acabados tributados adquiridos de outras empresas ou transferidos de um para outro estabelecimento.*
- *Se houve o destaque indevido do imposto nas notas fiscais de saídas para comercialização das bebidas, só resta à impugnante a via da restituição administrativa do indébito, respeitado o prazo decadencial.*

Sua Ementa foi descrita como a seguir:

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

Impugnação Improcedente

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente discorreu, repisando os pontos de sua impugnação, citando a semelhança com o Parecer Normativo Cosit nº 02/96, em matéria de IRPJ e CSLL:

"O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado nº momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago" (item 6.2.).

Apresenta também diversos Acórdãos do CARF (fls. 4-5), que no entender corroboram suas teses, como o Acórdão 3302-002.673:

"TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA Cervejas e refrigerantes são tributados uma única vez na saída da estabelecimento fabril, pelo que não geram direito a crédito, nem sofrem a incidência de IPI, se transferidas ou vendidas a outro estabelecimento.

.....

Voto Vencedor - Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado. (...)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. (...)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 nº 7.798, de 1989 e o regime especial da Lei nº 10.833/2003, devendo ser ajustado o lançamento de ofício, de acordo com os novos saldos devedores apurados. (Ac. 3302-002.673, Redator designado Cons. Paulo Guilherme Déroulède, J: 24/07/2014 – destacamos).

A Procuradoria da Fazenda Nacional levantou os seguintes pontos em suas Contrarrazões:

- *A questão principal objeto de controvérsia nos autos cinge-se em demonstrar que a Recorrente não poderia servir-se do regime geral de tributação do IPI para bebidas e, a uma só tacada, creditar-se do IPI supostamente recolhido por terceiros em etapa anterior à comercialização dos produtos recebidos pela Recorrente*
- *A Recorrente desenvolve atividades de comercialização de produtos que foram submetidos ao regime de tributação monofásica previsto na Lei do "REFRI".*

- *Nesse contexto, a Recorrente expressamente optou pela tributação especial do “REFRI”, prevista no art. 58-N da Lei nº 10.833/2003,*

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

(...)

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 (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)” (grifo nosso)

- *Depreende-se do dispositivo acima 2 (duas) características peculiares do regime de tributação denominado “REFRI”:*

1) O IPI incide uma única vez; e

2) O IPI incide na saída do estabelecimento industrial

- *Por indução lógica da sistemática em comento, reiterada pelo art. 223, § 2º, inciso I do RIPI/2010, o IPI incide uma única vez e no momento em que as mercadorias saem do estabelecimento INDUSTRIAL da fornecedora dos produtos. Ocorre que 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.*
- *A opção pelo regime especial do “REFRI”, que exige o pagamento do imposto na saída das mercadorias do estabelecimento, obsta, no particular, a possibilidade de a Recorrente se creditar de imposto pago anteriormente de forma monofásica.*
- *Outrossim, cabe destacar que a conduta da Recorrente violou também a finalidade extrafiscal do IPI, que, no caso concreto, é a fiscalização/regulação do mercado dos fabricantes de bebidas frias.*
- *De fato, se a legislação do IPI permitiu a opção por um regime tributário benéfico ao contribuinte (no caso, o “REFRI”, que contempla alíquotas reduzidas em relação ao regime geral de tributação nessa cadeia produtiva), igualmente o induziu a determinado comportamento (o pagamento do IPI, de uma única vez, na saída dos produtos do estabelecimento fabril da Recorrente).*
- *Data venia, a Recorrente altera sponte propria a sistemática do “REFRI”, do qual ela optou voluntária e expressamente, e junta escassas notas fiscais que não comprovam o recolhimento do tributo. Renovando-se as venias, essa miscelânea tributária, causada pela mistura das obrigações*

tributárias por estabelecimentos independentes, jamais poderia ser aceita por esse eg. Conselho

- *Ora, o regime do “REFRI” existe para facilitar a fiscalização da produção de bebidas frias, evitando que o Fisco tenha que fiscalizar cada estabelecimento destinatário das mercadorias individualmente. Entretanto, a Recorrente optou pelo referido regime especial e não observou que a tributação monofásica enseja o recolhimento único do IPI na saída do estabelecimento industrial, ou seja, inviabilizando posterior recolhimento/apuração de crédito de IPI por parte dos destinatários das mercadorias, como é o caso da Recorrente.*
- *A tese da postergação do pagamento, de fato, não se aplica porque os estabelecimentos aos quais foram encaminhadas as mercadorias – é o caso da Recorrente! -não estão contemplados sequer na sujeição passiva do IPI (o sujeito passivo do tributo é o estabelecimento industrial que realiza a saída aos produtos).*
- *Dessa forma, nota-se que não há qualquer previsão legal para a Recorrente aproveitar crédito de IPI pela mera comercialização de produtos prontos que, segundo o regime especial (“REFRI”), ensejou o fato gerador do IPI no momento da saída (que deveria ter consubstanciado pagamento único de IPI) das mercadorias do estabelecimento industrial (e não comercial, como é o caso da Recorrente).*
- *Portanto, se for admitido o argumento da postergação do pagamento, cabe à Recorrente arcar com os ônus moratórios, vale ressaltar, a AMBEV deve ser condenada ao pagamento dos juros e multas previstos na legislação suso transcrita*

Cita Acórdão CARF nº 3302.004.701, de 30/08/2017:

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.

Em 21/02/2018, por meio da Resolução nº 3302-000.746, solicitou Diligência para que se verificasse os pagamentos alegados pela Recorrente, da seguinte forma:

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 21/05/2019, considerando que houve cerceamento ao Recorrente nos prazos de atendimento às intimações, foi emitida nova Resolução, sob nº 3302-001.120, para que a Unidade de origem efetuasse diligência observando-se **os itens “b”, “c”, “d” e “e” da Resolução anterior já citada.**

Para suporte às intimações da Autoridade Fazendária, a Recorrente apresentou “o Relatório de Especialistas”,(fls. 666-685), resumidamente descrito a seguir, após considerações sobre legislação e metodologia empregada:

1. Metodologia I – Análise de movimentação mensal com extrapolação do período autuado em 90 dias

- *Devemos lembrar que o total de saídas comercializadas em nossas análises, constantemente é inferior ao total das saídas tributadas e não tributadas, visto que foram excluídas das análises as saídas dos itens produzidos na Unidade Nova Rio.*
- *Nesse sentido, foi mapeado o período de 01/01/2013 até 31/03/2014, extrapolando em 90 dias o período autuado, uma vez que nossas análises demonstraram ser a média de tempo necessária para que o estoque seja consumido. Abaixo, seguem demonstrados nossos passos e metodologia adotados:*

i) *Selecionados todos os itens que compõe a autuação fiscal, agrupamos todas as operações realizadas dentro do período de um mês;*

ii) *Na análise das operações, foram excluídas das movimentações as saídas dos itens de produção própria;*

iii) *Mapeadas as entradas e saídas dos itens e sua movimentação mensal, no decorrer do período autuado, fez-se necessário realizar um rateio mensal entre as saídas tributadas e não tributadas;*

iv) *Segregou-se, por item e por mês, as saídas tributadas das não tributadas, a fim de chegar-se ao percentual, dentre o total de saídas, daquelas operações com destaque do imposto;*

v) *Caso tenha sido necessário mais de um período para dar-se saída ao total de entradas mensal de um determinado item, realizamos a média do percentual mensal entre os meses cujas saídas ocorreram*

- *Por fim, o percentual auferido através de nossas análises, foi aplicado sobre o valor autuado. Em outras palavras, é possível apontar que, do valor autuado pela tomada indevida de crédito, essa porcentagem significa a quantidade coberta também por saídas tributadas, com respectivo recolhimento do IPI.*
- *A diferença, portanto, entre o valor autuado e a porcentagem de saídas tributadas respectivas a este, resulta no valor de crédito tomado indevidamente pela Sociedade, utilizou-se a seguinte fórmula:*

$$=V.A - (V.A*\%ST)$$

Sendo:

V.A – Valor autuado daquele produto naquele período;

%ST – Percentual de saídas tributadas referente à entrada autuada

- Partindo da metodologia acima, das informações fiscais e gerenciais, do cruzamento de dados e da recomposição da movimentação mensal do estoque e da escrita fiscal, concluímos que, o valor de estorno mensal devido deve se dar, em síntese, conforme demonstrado abaixo:

Período	Valor Autuado	Valor EY
jan/13	3.917.073,23	3.632,57
fev/13	3.140.540,07	16.366,04
mar/13	3.014.049,99	48.695,81
abr/13	3.164.252,47	68.818,92
mai/13	2.243.911,71	2.430,48
jun/13	2.405.271,04	299,66
jul/13	3.459.392,98	3.614,12
ago/13	2.881.719,95	7.026,23
set/13	2.069.656,27	4.587,41
out/13	2.526.959,57	10.859,12
nov/13	3.063.071,37	0,01

dez/13	3.243.810,34	13.997,99
	35.129.708,99	180.328,36

2. Metodologia II – Análise diária não extrapolando mês autuado, seleção de CFOPS de revenda

Metodologia:

- Foi recomposta a base de cálculo utilizada pela fiscalização e posteriormente realizamos a abertura individualizada dos itens e operações (EFD-ICMS/IPI e Relatórios de Entradas e Saídas).
- Feito isso, realizamos o confronto das informações fiscais com os Relatórios Gerenciais de Controle de Estoque (SAP). Com essas informações, partimos para a recomposição das entradas e saídas (debitadas ou não) das operações cujos CFOPS indicam a saída de produtos adquiridos para comercialização
 1. A análise foi realizada item-a-item que compõe a autuação fiscal, identificamos qual a quantidade de itens autuados e confrontamos os valores da fiscalização com os valores do nosso cruzamento de informações dentro do período de um mês;
 2. Para recomposição da movimentação diária, adotamos um procedimento que se aproximasse ao máximo do controle FIFO/PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai) de estoque, mesma metodologia utilizada, porém de maneira mensal, no cálculo I. Apontamos a posição inicial do estoque (anterior à infração), conforme Relatório Gerencial extraído do SAP e em seguida quais foram as entradas e saídas subsequentes desse mesmo item por dia, conforme Relatórios Gerenciais de Entradas e Saídas;
 3. Frisa-se novamente que as informações dos Relatórios Gerenciais foram validadas com as informações constantes no EFD ICMS/IPI;
 4. Para contabilização das saídas, segregamos aquelas cujos CFOPS indicam a Saída de Bens adquiridos para Comercialização (fls. 16)
 5. Segregamos as Saídas em Tributadas e Não Tributadas, uma vez que a comprovação do débito nas saídas dos itens autuados é o objetivo desta análise;

6. Tendo a visibilidade do(s) dia(s), dentro do mês, em que a entrada autuada teve suas saídas, elencamos o percentual naquele(s) dia(s) de saídas tributadas ou não tributadas, a fim de chegar-se a um percentual de saídas tributadas dentre as recebidas com crédito e consequentemente autuadas;
7. Através do percentual obtido no passo vi, calculamos pelo valor autuado (IPI), qual o valor efetivamente a ser estornado, se considerada a metodologia explicada.

- Finalmente, partindo das informações fiscais e gerenciais, do cruzamento de dados e da recomposição diária da movimentação do estoque e da escrita fiscal, concluímos que, através da metodologia demonstrada, o valor de estorno mensal devido deve se dar conforme abaixo:

Período	Valor Autuado	Valor EY
jan/13	3.936.831,74	2.284.576,40
fev/13	3.191.447,26	2.940.217,62
mar/13	3.014.049,99	2.828.823,63
abr/13	3.164.252,47	3.094.934,63
mai/13	2.253.395,91	2.233.079,01
jun/13	2.419.497,34	2.142.579,57
jul/13	3.459.392,98	1.413.787,17
ago/13	2.881.719,95	1.907.564,35
set/13	2.081.037,30	1.283.016,02
out/13	2.539.289,03	1.445.062,25
nov/13	3.064.968,21	1.449.661,54
dez/13	3.253.768,75	1.652.751,00
	35.259.650,93	24.676.053,19

- *No relatório complementar apresentado à diligência, a EY retificou o erro de cálculo efetuado no método II, retirando das movimentações de entrada os CFOPs 1352, 1353, 2352 e 2353, que se referem a operações com transportes (e não a movimentação de mercadorias) e que, por um equívoco, foram anteriormente incluídos nas análises.*
- *Segundo o método II, o valor remanescente de IPI, após o estorno dos débitos indevidamente lançados nas saídas dos produtos autuados, seria de R\$ 14.386.327,*

Por meio de do TDPF nº 07.09.00-2019-01563-4 a Unidade da Receita Federal emitiu o Relatório de Ação de Diligência, procedendo a intimações que considerou necessárias:

- *Em que se pese o impugnante não possuir um controle específico para a vinculação exata da saída de um produto com a sua respectiva entrada, impossibilitando a demonstração clara de que um produto entrado com crédito (indevido), em determinada data, no estabelecimento autuado,*

teria dado saída do estabelecimento autuado, em determinada data, com lançamento de débito (indevido), segue abaixo as observações sobre as duas metodologias apresentadas pelo impugnante como meio de prova:

- i. A Metodologia I abrange o argumento da empresa relacionado a visão da sociedade como um todo, e não só do estabelecimento autuado, não se tratou aqui de se refazer a escrita do estabelecimento autuado, pois a apuração não se restringiu aos débitos do IPI lançados na saída do mesmo e nem ao período mensal de apuração (foi extrapolado o período de apuração em 90 dias, na recomposição dos estoques, pois seria, conforme o relatório dos especialistas, o período necessário ao giro de estoque).*
- ii. Os argumentos relacionados a esta metodologia, que se basearam na empresa como um todo, ampliaram o alcance do lançamento dos débitos do IPI para outros estabelecimentos da mesma empresa, no sentido de argumentar que os produtos entrados no estabelecimento com tributação monofásica, com créditos escriturados indevidos, tiveram, também, posteriormente, lançamentos de débitos do IPI indevidos, seja na saída do estabelecimento autuado, no caso de produtos revendidos pelo mesmo, ou seja, posteriormente, na saída destes produtos enviados com suspensão para outros estabelecimentos da mesma firma (centros de distribuição), quando estes davam saída das mercadorias a terceiros.*
- iii. Lembramos que na sua impugnação o sujeito passivo argumentou que os débitos relacionados aos créditos indevidos eram lançados pelo estabelecimento autuado, no caso de produtos revendidos pelo mesmo, e no caso de produtos transferidos do estabelecimento autuado para outros centros de distribuição (outros estabelecimentos), tais débitos eram lançados quando estes outros estabelecimentos davam saída a terceiros.*
- iv. Neste sentido, o CARF limitou, na sua conversão da impugnação em diligência, a solicitação de apresentação de prova de lançamento indevido de débitos do IPI para as saídas de mercadorias recebidas pelo estabelecimento autuado destinadas à revenda, com a conseqüente reconstituição de sua escrita.*

v. Portanto, s.m.j, o CARF focou apenas nos débitos indevidos lançados nas saídas de mercadorias do estabelecimento atuado, evitando assim o “BIS IN IDEM” relacionado às saídas tributadas neste estabelecimento, e, preservando os preceitos legais do IPI, como o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 51, parágrafo único do CTN), período mensal de apuração (art. 259 do Decreto nº 7.212/10 – RIPI) e fato gerador (art. 35, II, do Decreto nº 7.212/10 – RIPI).

- **Tendo em vista que o objeto desta diligência se prende ao entendimento do CARF e a Metodologia II se enquadra mais neste entendimento, segue abaixo a escrita e o cálculo referido do IPI devido nº estabelecimento atuado, relacionado a esta metodologia, para que o CARF decida quanto a sua procedência.**

A tabela de Cálculo (fls. 7) ficou da seguinte forma, resumidamente:

PA	IPI DEVIDO
jan/13	1.065.550,43
fev/13	979.931,10
mar/13	840.598,05
abr/13	842.889,41
mai/13	986.374,99
jun/13	561.391,57
jul/13	1.413.787,17
ago/13	1.907.564,35
set/13	1.276.759,06
out/13	1.431.224,14
nov/13	1.448.190,22
dez/13	1.632.067,40
TOTAL	14.386.327,89

Em sua Manifestação sobre o Relatório de Diligência a Recorrente contra-argumentou:

- *O método I efetuou a reconstituição da escrita fiscal dos períodos atuados por meio de controle mensal de estoque, considerando as saídas realizadas até 90 dias após as entradas, porque, em observância à verdade material, essa é a média de tempo necessária para que o estoque seja consumido*

- *O método II realizou o mesmo controle de estoque, porém diário e limitando as saídas àquelas dadas dentro do próprio mês, com CFOPs de revenda. Esse método segue o período de apuração do auto de infração e recompõe a movimentação diária dos itens autuados. Assim, foi apontada a posição inicial de estoque (anterior à suposta infração), e em seguida foram verificadas diariamente quais foram as entradas e saídas subsequentes de cada item.*
- *Para contabilizar as saídas, foram utilizados os CFOPs que indicam a saída de bens adquiridos para comercialização, e com a comparação entre as saídas tributadas e as não tributadas, obteve-se o percentual aplicado sobre o valor autuado, para identificar o valor que deveria ser estornado pela Fiscalização*
- *O auditor fiscal, ao concluir a diligência, efetuou a reconstituição da escrita fiscal e repercutiu essa reconstituição no auto de infração apenas segundo o método II do Relatório de Especialistas, pelos fundamentos disposto no relatório*
- *Como se vê, a Fiscalização concordou com o estorno do IPI calculado pelo método II. Logo, quanto a esse valor não subsiste mais litígio e deve ser reduzida a autuação.*
- *No entanto, foi desconsiderado o método I, por supostamente não ter sido determinado por essa C. Turma no cálculo do IPI a ser estornado.*
- *São dois os motivos apontados pelo auditor fiscal para tanto: (i) estão contempladas as saídas tributadas promovidas por outros estabelecimentos da pessoa jurídica e (ii) a apuração não se restringiu aos débitos do IPI lançados no período mensal de apuração.*
- *Com a devida vênia, deve ser estornado o valor do IPI calculado de acordo com o método I do Relatório de Especialistas, eis que tal método reproduz com maior precisão o montante do IPI indevidamente debitado pela Recorrente nas saídas dos produtos autuados.*
- *Antes de se rebater os motivos expostos pelo auditor fiscal, cabe apontar, com a devida vênia, que a autoridade deixou de cumprir na íntegra o quanto determinado pelo CARF nas Resoluções ns. 3302-000.746 e 3302-001.120, invocando para si a competência para definir qual é o método adequado para se calcular o valor do IPI a ser estornado dos créditos glosados.*
- *Deveras, não se sustenta o entendimento do auditor fiscal no sentido de que não se deve estornar o valor do IPI debitado pelos centros de distribuição. Ignora a autoridade que o IPI creditado na entrada pela Recorrente foi posteriormente debitado e pago nas saídas dos produtos a*

terceiros. Vale dizer, 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

- Afinal, a pessoa jurídica é responsável pelos débitos de seus estabelecimentos autônomos, de modo que o pagamento feito por um deles deve aproveitar aos demais.
- O Superior Tribunal de Justiça já firmou posição em recurso repetitivo (mandatoriamente aplicável segundo o art. 62, §1º, II, “b” e §2º, do RICARF) nos autos do REsp 1.355.812/RS, no sentido de que, para fins de cobrança do IPI, vige o princípio da unidade da empresa:

“(…) 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 regimento 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.”(STJ – 1ª Seção – RESP 1.355.812/RS – Rel. Min. Mauro Campbell Marques – DJe 31/05/2013 - destacamos)

- Não bastasse isso, o auditor fiscal afastou a aplicação do método I, tendo em vista que foi extrapolado o período de apuração em 90 dias para averiguar a movimentação do estoque da Recorrente.

- *O método I, que considera o período necessário para o giro de estoque da Recorrente, já foi aceito por esse CARF no Acórdão 3402-002.927 (Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, J: 24/02/2016), proferido em processo de interesse da ora Recorrente.*
- *Referido precedente admitiu a reversão da glosa dos créditos correspondentes ao percentual comprovado de saídas submetidas à tributação sem a restrição mensal relativa ao período de apuração do IPI.*
- *Ora, no presente caso, houve tão somente o aperfeiçoamento do estudo que foi analisado e aceito pelo Acórdão 3402-002.927 por meio de sua aproximação ao método PEPS ('FIFO'). Houve extremo rigor técnico nos métodos utilizados pela EY, tanto é que o giro de estoque é uma informação gerencial utilizada em larga escala no meio empresarial e que deriva de cálculos aritméticos que têm lastro na documentação fiscal*
- *Além disso, como destacado no Acórdão 3402-002.927, tratam-se de produtos fungíveis, sendo imperativo que se adote o método que melhor reflita a verdade material, em consonância com a movimentação de estoque da Recorrente, a fim de impedir que o erário se locuplete indevidamente pela cobrança do IPI em duplicidade.*
- *O método I é aquele que indica com maior precisão o valor do imposto a ser estornado, eis que está em conformidade com as saídas dos produtos em seu tempo real, sem a presunção de saída de acordo com os limites da apuração mensal do imposto.*
- *Nesse sentido, é evidente a razoabilidade do método contábil utilizado no trabalho desenvolvido, pois o giro de estoque é critério utilizado não só no método I do laudo da EY, como também para o dimensionamento de valores para diversas outras finalidades, inclusive no campo fiscal.*
- *Esse método guarda semelhança com sistemática prevista na própria legislação, como é o caso do art. 3º da Instrução Normativa SRF 33/1999, que rege a apuração dos créditos inerentes a insumos destinados à fabricação tanto de produtos incentivados quanto não incentivados.*
- *Assim, o método I do Relatório de Especialistas é coerente com a lógica interna da legislação do IPI e se baseia em análises exaustivas, a partir da documentação contábil e fiscal do estabelecimento que deu as saídas dos produtos atuados, mediante aplicação de métodos científicos. Dessa forma, não se trata de opção conveniente à Recorrente, mas do método apropriado à identificação da verdade material que deve nortear o processo administrativo.*
- *Registre-se, ainda, que como inexiste previsão de controle físico individualizado das mercadorias comercializadas pela Recorrente na legislação do IPI, foram utilizados os elementos de rastreabilidade disponíveis, como: (i) as Notas Fiscais relativas às operações atuadas; (ii)*

os códigos de classificação e operação nelas indicados; e (iii) a escrituração fiscal, contábil e gerencial do sujeito passivo. Todos esses itens foram examinados e respaldam as conclusões da auditoria especializada, não havendo nenhum elemento capaz de infirmar o rigor do método I.

- *Em síntese, o Relatório de Especialistas elaborado pela EY é prova cabal de que houve débito do IPI na saída dos produtos cujos créditos foram glosados e o método I do laudo dos auditores independentes é o que indica, com maior precisão, e em respeito à verdade material, o valor do imposto que deve ser estornado no valor autuado, na esteira de outros precedentes do CARF envolvendo a própria Recorrente, in verbis:*

“Por bem redigir os fatos e ser sintético, transcreve-se o relatório da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 687/693:

(...) Consoante a descrição dos fatos, de fls. 139/148, aconteceu o seguinte:
(...) b) recolhimento a menor do imposto em virtude do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado nas notas fiscais de produtos acabados recebidos em transferência de outras filiais, estando sujeito passivo submetido ao pagamento do imposto em regime especial para bebidas; (...) ou seja, sem poder se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de transferência de bebidas de outras filiais (...).

Houve a glosa dos créditos e a reconstituição da escrita fiscal (...) Os autos então subiram a este Egrégio Tribunal Administrativo, onde foram convertidos em diligência nos seguintes termos da resolução nº 3202-000.354, relatoria de Tatiana Midori Migiyama, fls. 757:

(...) voto no sentido de se converter o julgamento em diligência à autoridade fazendária para que:

a) intime o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, inclusive naquelas realizadas com suspensão (...) Após o relatório fiscal de diligência, fls. 28084/28098, houve manifestação da contribuinte, fls. 28100 e seguintes (...). Do relatório fiscal, resultado da diligência, extraem-se trechos importantes, fls. 28084/28089:

Atendendo o objetivo principal da diligência, a Consultoria apurou uma saída tributada indevida de IPI em 2008 no total de R\$ 39.227,37 para ser utilizada como crédito. Para caracterizar o indébito de IPI é necessário demonstrar o destaque do IPI, que esse IPI destacado foi debitado no RAIPI, a memória de cálculo e os respectivos demonstrativos. A Consultoria, através de seus anexos, demonstrou que os produtos que deram ENTRADA por transferência de outras filiais para a Filial Cuiabá, CFOP 2152, cujo crédito de IPI foi objeto da autuação, deram SAÍDAS na maior parte tributadas e não tributadas no ano de 2008. A Consultoria utilizou o critério de apuração do IPI debitado indevidamente com base em percentuais, tendo em vista que os produtos não têm identificação única para saber qual o seu destino exato. Foi demonstrado que o percentual médio de saídas tributadas é de 89,46%, que aplicado aos valores autuados resulta no valor de R\$ 39.227,37. O cálculo é a relação percentual entre a quantidade de saídas tributadas

em relação à quantidade de saídas total. O restante, 10,54% é o percentual médio de saídas não tributadas.

(...) A Consultoria demonstrou que o IPI foi destacado nas saídas dos produtos autuados e que esse IPI foi oferecido à tributação no RAIPI. A fiscalização entende que, pelo contexto, foi um procedimento padrão adotado pela empresa, na época, a utilização do sistema não-cumulativo, ao invés do monofásico, de forma que não restam dúvidas de que os produtos autuados na entrada, deram saída tributada quase total, restando um percentual mínimo para as saídas não tributadas, conforme demonstra o levantamento efetuado. Portanto, o total de R\$ 39.227,37, que foi tributado indevidamente na saída da Filial Cuiabá, será utilizado como crédito para dedução da autuação do IPI no demonstrativo do item 9 a seguir, que equivale a reconstituição da escrita fiscal do IPI, atendendo solicitação do CARF. (...)

Diante do resultado da diligência, reforma-se o auto de infração nos exatos termos da diligência” (Acórdão n. 3302-004.630, rel. Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, red. desig. Charles Pereira Nunes, 2ª T.O., 3ª C., 3ª S., J: 27/7/2017, destaques nossos).

“IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO.

PAGAMENTO. Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI.

.....

37. Pois bem. Em resposta a tal diligência a recorrente traz aos autos robusto "termo de constatação" elaborado pela KPMG Assessores Ltda. (fls. 1.160/1.180), cujo objeto foi justamente averiguar se a Recorrente debitava ou não o imposto creditado na saída dos produtos autuados no momento de sua alienação a terceiros.

38. Para alcançar as conclusões externadas no aludido "termo de constatação", a citada auditoria analisou inúmeros documentos fiscais do contribuinte para o período fiscalizado, dentre os quais destacam-se os controles internos da composição de entradas e saídas dos produtos autuados, o livro registro de entradas, o livro registro de saídas, o livro registro de apuração do IPI e, por fim, o relatório de giro do estoque, os quais foram devidamente acostados aos autos (fls. 1.183/2.926).

39. E, a conclusão alcançada pela citada auditoria, é no sentido de que a recorrente debitou todas as operações sujeitas à incidência monofásica e que foram objeto da fiscalização aqui referida. É o que se observa dos seguintes trechos do trabalho pericial:

.....

40. Percebe-se, portanto, que 100% (cem por cento) dos créditos glosados foram objeto de débito de IPI na operação subsequente, motivo pelo qual manter a glosa tal como lançada no presente tópico implicaria notório bis in idem em relação

à exigência do imposto sobre os produtos recebidos em transferência, o que justifica a reversão da referida glosa por intermédio do presente voto.” (Ac. 3402-003.810, Rel. Cons. Diego Diniz Ribeiro, J: 25/01/2017 – destacamos).

“CRÉDITOS BÁSICOS. GLOSA. BEBIDAS SUJEITAS AO REGIME MONOFÁSICO. "BIS IN IDEN". Restando comprovado na diligência que uma parcela dos produtos sujeitos ao regime monofásico que geraram créditos indevidos na entrada foi tributada na saída, reverte-se parcialmente a glosa efetuada a fim de se afastar o "bis in iden". (...)O trabalho realizado pela auditoria KPMG produz a convicção no julgador de que 82,26% das saídas dos produtos monofásicos glosados ao longo de 2008 ocorreram com tributação do IPI.” (Ac. 3402-002.927, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, J: 24/02/2016).

“IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO.

PAGAMENTO. Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI. (...)Em fls 7089 a Recorrente traz aos autos Laudo de Constatação elaborado pela KPMG Tax Advisors, cujo objeto é justamente averiguar se a Recorrente debita o imposto creditado na saída dos produtos atuados no momento de sua alienação a terceiros. Para tanto, foram analisados os livros registro de entradas, livros registro de saídas, livro de apuração do IPI e relatório de giro do estoque.

O laudo de constatação traz retorno aos quesitos formulados pelo CARF, abaixo transcritos com as respectivas respostas:

1. atuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda.

O próprio Termo de Constatação, com todos os documentos a ele atrelados e juntados neste Processo cumpriram esta determinação, uma vez que demonstram, em minuciosa análise dos documentos contábeis, as alegações da Recorrente. (Ac. 3402-002.933, Rel. Cons. Thais de Laurentiis Galkowicz, J: 24/02/2016).

- *Diante do exposto, deve ser estornado o valor do IPI indevidamente lançado nas saídas dos produtos atuados, adotando-se, para tanto, o montante apurado de acordo com o método I do Relatório de Especialistas apresentado à diligência*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Sérgio Martinez Piccini**, Relator

I – ADMISSIBILIDADE

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

II – DAS PRELIMINARES

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente pede que seja anulada ou, caso assim não se entenda, reformada a decisão recorrida, a fim de que seja cancelado definitivamente o Auto de Infração, em função da alegação de necessidade de diligência, caracterizando o cerceamento de defesa em seu entender.

A Delegacia de Julgamento assim apresentou quanto ao seu pleito de diligência/perícia:

- *Acerca do tema, seguem transcritos os arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõem:*

“Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...)IV – As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º – Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (parágrafo introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993).

(...)Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.” (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993).”

- *Antecipe-se que não se coaduna com a natureza e finalidade do processo administrativo (destinado que é à dissolução do litígio administrativo, de forma a assegurar os direitos dos administrados e o cumprimento dos legítimos fins da Administração) a requisição de dilação probatória sem fundamento em causa justa e plausível.*
- *Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligência e perícia, há que se ter presente que a*

implementação de tais medidas processuais incidentais pressupõe que o fato a ser provado, por obscuro, necessite de esclarecimentos ou que a produção probatória necessite de conhecimento técnico especializado. No presente caso, tais motivos são inexistentes, haja vista que se encontram presentes nos autos elementos suficientes aos deslinde da questão.

- *Por outro lado, documentos e informações que se prestariam a ratificar as alegações suscitadas na presente impugnação encontram-se ao fácil e direto acesso do contribuinte, a quem se impunha trazer aos autos administrativos, já com sua impugnação, os elementos cujo ônus probatório encontra-se em sua esfera de responsabilidade, conforme acima referido. A realização de diligência ou perícia não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.*

Como bem pondera a DRJ, quando da Impugnação a Recorrente não carrou aos autos elementos probatórios de suas alegações de pagamentos incorridos, com documentos hábil e inidônea.

Diante do quadro exposto, não vislumbro nenhum ataque a defesa que pudesse caracterizar o alegado cerceamento.

Assim, rejeito a preliminar de Nulidade do Acórdão DRJ em apreço.

Quanto ao pedido de Reforma da referida decisão, será tratada em questão de Mérito.

III – DO MÉRITO

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, conforme artigos reproduzidos:

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 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. 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.

O Regime Especial (REFRI), enquanto vigente, previa que o IPI incidiria uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial.

Portanto, tratava-se de regime monofásico de tributação, no qual concentra-se no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial o recolhimento do imposto, exonerando a cadeia de comercialização seguinte.

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.

Conforme os argumentos da própria autuada, **este fato é incontroverso**, admitido nas respostas às intimações, na Impugnação, Recurso Voluntário e Manifestação ao Relatório de Diligência, aqui reproduzido parte na resposta às intimações:

“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)”

Neste ponto peço vênias para reproduzir para do Relatório da Resolução CARF nº 3302-000.746. de 21/05/2018, acostada aos autos do processo:

- *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.*

Assim, considerando-se incontroverso o fato de a Recorrente ter procedido ao crédito de produtos monofásicos em sua condição de comerciante, a questão versa em analisar as metodologias de cálculo apresentado pelo Relatório de Especialistas, em conjunto com o arcabouço probatório verificado pela Fiscalização atinente a Diligência solicitada pelo CARF e já plenamente apresentado no relatório.

Conforme se depreende do Relatório de Diligência, a Unidade da RFB entendeu que a Resolução do CARF se coadunava com a Metodologia 2, que apresenta a recomposição dos estoques a movimentação diária, sem extrapolar o período mensal, argumentando que:

- *Lembramos que na sua impugnação o sujeito passivo argumentou que os débitos relacionados aos créditos indevidos eram lançados pelo estabelecimento atuado, no caso de produtos revendidos pelo mesmo, e no caso de produtos transferidos do estabelecimento atuado para outros centros de distribuição (outros estabelecimentos), tais débitos eram lançados quando estes outros estabelecimentos davam saída a terceiros.*
- *Neste sentido, o CARF limitou, na sua conversão da impugnação em diligência, a solicitação de apresentação de prova de lançamento indevido de débitos do IPI para as saídas de mercadorias recebidas pelo estabelecimento atuado destinadas à revenda, com a consequente reconstituição de sua escrita.*
- *Portanto, s.m.j, o CARF focou apenas nos débitos indevidos lançados nas saídas de mercadorias do estabelecimento atuado, evitando assim o “BIS IN IDEM” relacionado às saídas tributadas neste estabelecimento, e, preservando os preceitos legais do IPI, como o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 51, parágrafo único do CTN), período mensal de apuração (art. 259 do Decreto nº 7.212/10 – RIPI) e fato gerador (art. 35, II, do Decreto nº 7.212/10 – RIPI).*

Neste ponto entendo que a aplicação da Metodologia 2 tem plena correspondência com a solicitação efetuada nas Resoluções do CARF já apresentadas, como disposto também no Relatórios dos Especialistas (fls. 17), aqui reproduzido:

*“A metodologia indicada acima foi aplicada a cada um dos itens de forma individualizada e em bases diárias **para fins de atendimento à diligência requerida pelo CARF.**”*

Da Manifestação da Recorrente extrai-se que a discordância do Método aplicado pela Fiscalização, rogando-se com aplicação da Metodologia 1 em consonância com a jurisprudência do CARF em seu entender.

Utilizar a Metodologia 1, que extrapola o período autuado, em um conceito da empresa como uma sociedade fere frontalmente o princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, insculpido no artigo 51, parágrafo único do Código Tributário Nacional e no artigo 384 do Decreto 7.210/2010 – Regulamento do IPI, aqui reproduzidos:

CTN

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

RIFI/2010

Art. 384. 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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).

Além do mais a Metodologia 1, que extrapola o período autuado, implicaria em termos um “giro de estoque” para cada produto/segmento e mesmo para cada empresa/estabelecimento, ou seja, totalmente variável o procedimento para se obter a correspondência Crédito Registro x Pagamentos (Débitos efetuados mesmo a destempo).

Não há contestação da Recorrente quando aos cálculos efetuados na Metodologia 2, conforme sua manifestação (fls. 4)

Como se vê, a Fiscalização concordou com o estorno do IPI calculado pelo método II. Logo, quanto a esse valor não subsiste mais litígio e deve ser reduzida a autuação.

O entendimento externado coaduna com Acórdãos recentes do CARF:

Processo nº 10880.917640/2015-31

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-012.687 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de fevereiro de 2024

Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRIAS – AMBEV

Interessado FAZENDA NACIONAL

(...)

IPI. PRODUTO MONOFÁSICO. PAGAMENTO INDEVIDO. REDUÇÃO DO LANÇAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte apurou, no período objeto da autuação, débitos na saída de produtos monofásicos, cuja incidência se deu na operação de aquisição, o pagamento efetuado equivocadamente deve ser reduzido no montante total a pagar do imposto, para evitar a ocorrência de bis in idem.

Diante do apresentado entendo estar plenamente justificada a aplicação adotada pela Unidade da RFB, com a Metodologia2, coadunando-se com solicitado nas Resoluções do CARF já elencadas, confirmado nas fls. 17 do Relatório dos Especialistas.

IV – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e, no mérito, dar provimento parcial, para aplicar ao Auto de Infração o descrito no relatório de diligência com a utilização do Método 2.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini

DOCUMENTO VALIDADO