



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

Processo n° 10925.722626/2013-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.235 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria IPI
Recorrente BEBIDAS FLORETE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/07/2011, 01/10/2011 a 31/10/2011

CISÃO, SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES

A sucessão de direitos e obrigações prevista na legislação societária e no Código Civil deve ser aplicada no campo tributário. E entre os direitos sucedidos, encontram-se o Registro Especial, necessário à aquisição de selos de controle, e o registro relativo ao enquadramento de bebidas, para fins de IPI.

SAÍDA DE PRODUTOS SEM SELO DE CONTROLE E EXCESSO DE SELOS EM ESTOQUE. ERRO NO PROCESSO DE VALIDAÇÃO DO SALDO ESCRITURAL. NULIDADE

Há de se anular os lançamentos de IPI e da multa regulamentar, em razão de suposto excesso no estoque físico de selos. A autuante, para a validação do saldo escritural, computou as compras supostamente irregulares em duplicidade e não computou as baixas de selos adquiridos regularmente, derivadas de vendas de produtos.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. INCIDÊNCIA DE IPI. DECISÃO STJ COM REPERCUSSÃO GERAL

Deve ser aplicada a decisão do STJ, em sede de repercussão geral, e afastar da incidência do IPI os descontos incondicionais, concedidos sob a forma de bonificações em mercadorias.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10925.722626/2013-25
Acórdão n.º **3301-003.235**

S3-C3T1
Fl. 11

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Jose Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"AUTOS DE INFRAÇÃO

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, consoante capitulação legal consignada às fls. 12 e 16, foi lavrado o auto de infração à fl. 08, em 30/12/2013, para exigir R\$ 821.237,48 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 169.889,30 de juros de mora calculados até 31/12/2013 e R\$ 1.231.856,22 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário parcialmente consolidado de R\$ 2.222.983,00.

Na mesma data, também foi lavrado o auto de infração à fl. 22 para exigir R\$ 2.294.653,36 de multa regulamentar, conforme o enquadramento legal às fls. 27 e 28.

O crédito tributário total consolidado é no montante de R\$ 4.515.636,36 (fl. 02).

Consoante as descrições dos fatos, às fls. 09/16 e 23/28, foi constatado o seguinte: a) IPI não lançado em virtude de enquadramento incorreto em classes de valores, nos meses de abril a julho e outubro de 2011; b) saídas de bebidas sem a aplicação de selos de controle, e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto, em razão de excesso no estoque físico de selos de controle verificado em 31 de outubro de 2011; c) multa regulamentar relativa às saídas de bebidas sem a aplicação de selos de controle em virtude do excesso no estoque físico de selos de controle apurado em 31/10/2011; d) multa regulamentar relativa ao emprego ou posse de selos de controle legítimos de terceiro, ou seja, não adquiridos diretamente da repartição fornecedora, referente aos fatos geradores de 31/03/2011, 01/04/2011, 15/04/2011, 02/05/2011 e 17/05/2011.

No relatório fiscal, às fls. 32/119, há o que segue, de forma resumida, mas abrangente quanto ao conteúdo. Todos os termos lavrados no decorrer da ação fiscal estão discriminados, de forma cronológica, no quadro sinótico às fls. 45/62. Sumário do relatório fiscal às fls. 44 e 45.

OBSERVAÇÕES PRELIMINARES, AUTONOMIA DE ESTABELECIMENTOS E REGISTRO ESPECIAL

A empresa Vinhos Duelo Ltda., CNPJ nº 86.549.425/0001-70, foi submetida a cisão parcial em março de 2011 e passou a ser chamada de Bebidas Duelo Ltda. Com a cisão parcial, uma parte do patrimônio foi transferida à empresa Vinhos Duelo do Sul, CNPJ nº 12.678.989/0001-76 (posteriormente denominada "Vinhos Duelo Ltda."), conforme alteração contratual de 02/07/2012), e outra parte à empresa Bebidas Florete Ltda., CNPJ nº 12.679.101/0001-10 (a epigrafada, doravante denominada FLORETE, situada à Av. Marechal Castelo Branco, Pinheiro Preto, SC).

Em 27/10/2011, a FLORETE, por meio do respectivo sócio-administrador, informou à RFB (documento carreado aos autos) que possuía selos de controle

adquiridos de outra empresa, com a pretensão de efetuar a devolução desses selos. Os selos de controle haviam sido adquiridos em nome de Vinhos Duelo Ltda. e transferidos para a FLORETE, em virtude da sobredita cisão parcial.

É vedada a posse de selos de controle de terceiros (RIPI/2010, arts. 315, 316 e 585, II), sendo cabível a apreensão e destruição destes e a não aceitação de devolução (RIPI/2010, arts. 315 e § único; 316, IV e § 2º; 585, II e § 1º). A devolução de selos, com ressarcimento dos valores, somente é prevista no caso de selos em situação regular. Portanto, para a apuração dos fatos foi realizada diligência fiscal, transformada mais tarde em fiscalização.

A FLORETE havia sido constituída em 18/10/2010 (data de registro na JUCESC de contrato social firmado em 23/08/2010), ou seja, algum tempo antes de incorporar parte do patrimônio de outra empresa (cisão com registro na JUCESC em 28/03/2011).

A concessão do Registro Especial de Bebidas deve ser providenciada para cada estabelecimento distinto (IN SRF nº 504, de 2005, art. 2º, § 1º), o que dá direito à aquisição de selos de controle (IN SRF nº 504, de 3 de fevereiro de 2005, art. 21). Na ausência do Registro Especial próprio, a FLORETE adquiriu selos de controle da empresa cindida (Vinhos Duelo Ltda., CNPJ nº 86.549.425/0001-70).

Somente em junho de 2011 (ADE DRF/JOA nº 62, de 01/07/2011), a FLORETE obteve o Registro Especial de Bebidas e passou a adquirir selos de controle diretamente da repartição fiscal, conforme extrato do Sistema de Administração de Selos de Controle (SELECON). Em 03/06/2011, a empresa deu baixa em alguns selos de terceiros no Livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle; contudo, em 27/10/2011, mediante a referida comunicação, informou a RFB acerca da existência de um saldo de selos adquiridos de terceiros, com pedido de devolução destes.

A transferência de selos de terceiros aconteceu por ocasião da cisão (março de 2011) e nos dois meses subsequentes (abril e maio). A transferência de selos de controle somente é prevista entre estabelecimentos de uma mesma empresa, com autorização prévia da RFB (com diligência fiscal específica).

Todos os selos de controle apreendidos em ação fiscal e destruídos (333.172 unidades), haviam sido adquiridos na Receita Federal do Brasil em nome de terceiro, vale dizer, empresa diversa da fiscalizada (RIPI/2010, IV), de acordo com extrato do sistema SELECON. Há a previsão de penalidade para tal circunstância, nos termos do RIPI/2010, art. 585, II. Foi possível, ademais, reconstituir a quantidade de selos adquirida irregularmente de terceiro desde o evento sucessório até junho de 2011 (total de 830.357 selos de controle), o que implica a imposição de multa regulamentar.

Consoante a Instrução Normativa SRF nº 504, de 2005, que dispõe sobre registro especial referente a bebidas alcoólicas e aos respectivos selos de controle, o registro especial do estabelecimento produtor, engarrafador, atacadista ou importador (art. 2º, § 1º), vincula-se à pessoa jurídica requerente e não somente a um conjunto de instalações e equipamentos industriais (art. 4º), sendo que, mesmo um importador de bebidas alcoólicas, sem instalações industriais, deve apresentar informações concernentes à pessoa jurídica para a concessão do registro especial. O número do CNPJ é um dos requisitos para o pedido de registro (art. 4º, I). Inexiste previsão normativa, ademais, para que um registro especial seja estendido a outros estabelecimentos, inclusive no caso de sucessão, tendo a empresa sucessora que efetuar o pedido de registro especial. O registro especial é precípuo de um

estabelecimento e não pode ser utilizado por outro. Na hipótese de cisão parcial há a transferência de parcela dos bens e direitos patrimoniais, porém não há a transferência de registro especial, tampouco dos enquadramentos das bebidas nas classes de valores. Numa cisão/incorporação, conforme a legislação tributária, nem tudo se transfere automaticamente de uma empresa cindida à incorporadora.

A falta de inscrição no registro especial impede o exercício das atividades da empresa de bebidas (produtor, engarrafador, atacadista ou importador), sendo a concessão do registro especial *conditio sine qua non* para o fornecimento de selos de controle pela repartição fiscal (IN SRF nº 504, de 2005, arts. 2º, caput, e 21).

No art. 33, § 2º, da IN SRF nº 504, de 2005, como já aduzido anteriormente, há apenas a previsão de transferência de selos de controle entre estabelecimentos de uma mesma firma “mediante prévia autorização da unidade fornecedora”, sendo que as convenções particulares não têm o condão de influir na seara tributária (CTN, art. 123; RIPI/2010, art. 23).

Do relatório fiscal:

“Analisando a Instrução Normativa SRF nº 504, de 2005, pode-se constatar que quem apresenta o requerimento do Registro Especial é a Pessoa Jurídica (a Empresa que possui o estabelecimento a receber o registro especial), conforme Caput do art. 3º dessa instrução, mas o pedido deve ser apresentado pela Pessoa Jurídica à DRF do domicílio fiscal do estabelecimento indicado para receber o registro especial, conforme art. 4º, pois, a concessão do registro é por estabelecimento (podendo ser a Matriz ou qualquer uma das filiais da pessoa jurídica requerente), conforme § 1º do art. 20 da citada legislação.

Ou seja, o registro especial é concedido para o Contribuinte autônomo do IPI (o Contribuinte detentor de um CNPJ específico). Porém não é um mero conjunto de equipamentos ou um endereço isolado que recebe o registro. O estabelecimento a receber o registro especial está vinculado a uma determinada Pessoa Jurídica, isto é, vinculado à pessoa jurídica requerente, pois, a concessão do Registro Especial está condicionada também à regularidade cadastral e fiscal da Pessoa Jurídica requerente, bem como regularidade de seus sócios e de outros a ela vinculados, conforme art. 5º da IN SRF 504, de 2005. E a Delegacia da Receita Federal, antes de conceder o registro a um estabelecimento vinculado a uma pessoa jurídica determinada, deve fazer análise da referida regularidade em relação a essa pessoa jurídica.

Observando-se as exigências e condições estabelecidas referentes ao Registro Especial, pode-se concluir também que não há autorização para que o uso do registro especial concedido a um estabelecimento de uma empresa seja transferido para outra empresa, mesmo que essa outra pessoa jurídica tenha adquirido equipamentos e/ou instalações do Estabelecimento que era detentor do registro especial, e ainda que o endereço de atuação da nova empresa seja no mesmo local anteriormente ocupado pelo Estabelecimento que era possuidor de registro.

Diante disso, e considerando a necessidade das referidas verificações pela DRF é indispensável que, quando um estabelecimento detentor de registro especial transfere suas instalações a outra empresa, a empresa adquirente das instalações solicite à RFB um novo registro específico onde o estabelecimento estará vinculado à essa nova pessoa jurídica (Cada CNPJ identifica um distinto contribuinte autônomo do IPI, um estabelecimento específico e vinculado a uma determinada pessoa jurídica).

Por isso, a empresa BEBIDAS FLORETE LTDA., ao adquirir as instalações industriais de Vinhos Duelo Ltda (Atual Bebidas Duelo Ltda), necessitou providenciar junto à Receita Federal o Registro Especial referente ao seu estabelecimento industrial de CNPJ nº 12.679.101/0001-10, para exercer suas atividades industriais de forma regular (cuja concessão foi efetivada através do ADE DRF/JOA no 62, de 01/06/2011 está juntada no Processo Administrativo Fiscal).

A existência de ADE concedendo Registro Especial referente a um estabelecimento específico (o qual está obrigatoriamente vinculado a uma pessoa jurídica específica, possuindo CNPJ específico) é condição para que o estabelecimento industrial possa exercer suas atividades industriais bem como condição para adquirir selos de controle na repartição da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no art. 2º combinadamente com o art. 21 da referida instrução normativa. Vejamos:

“Art. 2º Os produtores, engarrafadores (...), estão obrigados à inscrição no registro especial (...), não podendo exercer suas atividades sem prévia satisfação dessa exigência.

§ 1º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com o tipo de atividade desenvolvida, e será específico para:

.....

Art. 3º O registro especial será concedido (...), a requerimento da pessoa jurídica interessada que deverá atender aos seguintes requisitos:

.....

Art. 21. O fornecimento de selo de controle será condicionado à concessão do registro especial de que trata o art. 2º.”

O relativo rigor com relação às formalidades referentes ao Registro Especial e ao Selo de Controle de bebidas alcoólicas tem como objetivo salvaguardar o interesse público, por facilitar a fiscalização e o controle do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes que operacionalizam tais produtos.

O selo, tal qual o Registro Especial, tem a finalidade de controle e foram instituídas na Legislação Tributária formalidade e

cautelas próprias visando defender o interesse do Estado (Vide art. 46 da Lei nº 4.502. de 1964).

Por isso, reiteramos ao Contribuinte que até a transferência de selos entre estabelecimentos de uma MESMA EMPRESA, depende de atendimentos a certos requisitos e condições, conforme determina a legislação tributária aplicável.

E um dos requisitos exigidos pela Legislação Tributária PARA OCORRER TRANSFERÊNCIA REGULAR DE SELOS É A EXISTÊNCIA DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO FORMAL EMITIDA PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL. Porém, conforme já citamos antes, não há na legislação tributária nenhuma previsão autorizando a transferência de selos entre estabelecimentos de empresas distintas, não há previsão para transferência de selos entre estabelecimentos de pessoas jurídicas diferentes (Vide IN SRF 504/2005, arts. 33 a 35).

Citamos aqui o §2º do art. 33 da IN SRF no 504, de 2005, que fala sobre a transferência de selos no caso de um estabelecimento deixar de fabricar produtos:

“§ 2º Na hipótese do inciso I, o estabelecimento poderá, mediante prévia autorização da unidade fornecedora, transferir os selos que possuir em estoque para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica.”

A referida autorização formalizada é emitida pela Delegacia da Receita Federal após verificação do atendimento dos requisitos necessários previstos na legislação, sendo cabível prévia diligência feita por Auditor-Fiscal para verificação o estado dos selos e a sua quantidade antes da autorização de transferência. Essa diligência para verificação seria precedida de pedido do Estabelecimento interessado sobre autorização de transferência de selo.

Não foi encontrado na DRF Joaçaba/SC nenhum requerimento das empresas envolvidas, solicitando autorização para transferência de selo de controle entre elas, e, mesmo que tivesse sido tal documento apresentado, não seria possível conceder autorização, tendo em vista a legislação aplicável já amplamente mencionada neste Relatório vedar tal pretensão.

Por oportuno, repetimos ainda aqui que, nos termos da legislação tributária (Art. 23 do Decreto 7.212/2010 – RIPI), “As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações correspondentes (Lei nº 5.172, de 1966, art. 123).”

O IPI é regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos que é balizado por dispositivos como os arts. 24, § único, e 384 do RIPI/2010. Cada estabelecimento é identificado por um número distinto de CNPJ, ainda que da mesma firma. No âmbito do IPI, mesmo estabelecimentos diferentes de uma mesma empresa são considerados “terceiros” em relação a um estabelecimento específico da empresa.

Aduz a autoridade fiscal:

*“A Lei nº 5.172, de 1966, esclarece que, para fins do imposto sobre produtos industrializados – IPI, **cada estabelecimento é considerado um contribuinte distinto e autônomo.**”*

Transcrevemos a seguir o Parágrafo único do art. 24 do Decreto 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010):

*“**Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento** de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).”*

No Código Civil (Lei 10.406, de 2002), em seu art. 1.142, consta o seguinte significado para estabelecimento:

*“**Considera-se estabelecimento** todo complexo de **bens** organizado, para exercício **da empresa**, por empresário, ou **por sociedade empresária.**”*

*De acordo com a legislação tributária (Vide IN RFB no 1.183/2011 referente ao CNPJ – Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas), **a Pessoa Jurídica deve cadastrar cada um de seus estabelecimentos no sistema CNPJ administrado pela Receita Federal do Brasil, sendo concedido um número de CNPJ distinto para cada estabelecimento.***

Esse cadastramento CNPJ facilita a identificação de cada contribuinte do IPI, individualmente, pois o número identificador do CNPJ é composto por duas partes essenciais, que revelam qual é a pessoa jurídica e qual é o estabelecimento (se é estabelecimento Matriz ou estabelecimento Filial).

A primeira parte numérica desse identificador do Contribuinte indica a entidade ou empresa que exerce atividades no estabelecimento; Já a segunda parte do número identificador do Contribuinte refere-se ao Estabelecimento, refere-se ao complexo de bens organizado, o qual está vinculado a um local onde a entidade exerce atividades e/ou armazena suas mercadorias, e indica o número do estabelecimento, que pode ser a Matriz ou uma das filiais da empresa, conforme informado no Cadastro.

Para fins do Imposto sobre Produtos Industrializados, acordo com o RIPI/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).”*

*Portanto, da análise dos referidos dispositivos, tem-se que o **Contribuinte autônomo industrializador** (RIPI/2010, art. 24, parágrafo único) **está vinculado a duas características que estão interligadas e se complementam:***

a) – **está vinculado a um “Estabelecimento”** (que pode ser entendido como sendo “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa...”, conforme art. 1.142 do Código Civil); e

b) – está vinculado a um industrial, ou seja, vinculado a uma pessoa, a uma empresa, que exerce no estabelecimento as atividades de industrialização, pois, de acordo com o mencionado artigo do Código Civil de 2002, **o estabelecimento está vinculado a uma empresa (Pessoa Jurídica)**, a um empresário ou a uma sociedade empresária (“Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por **empresário, ou por sociedade empresária**”, conforme art. 1.142 da Lei nº 10.406, de 2002).

Dessa forma, a despeito da terminologia adotada na legislação, fica evidenciado que cada estabelecimento industrial é considerado como sendo um contribuinte autônomo para fins da legislação do IPI e é identificado por um CNPJ específico, possuindo um complexo de bens organizado (vinculado a um local/endereço) além de estar vinculado a uma pessoa jurídica que exerce industrialização ali.

O identificador essencial do Contribuinte do IPI é o número do CNPJ (e não o nome citado na razão social nem tão pouco seria suficiente citar apenas um endereço ou local para identificar um Contribuinte), pois o número do CNPJ é que reflete as características fundamentais que identificam o Contribuinte autônomo do IPI (identificam a pessoa jurídica e identifica o local da atividade industrial, o estabelecimento Matriz/filial). Assim, direitos e obrigações específicos de um contribuinte autônomo (CNPJ específico) não se confundem com os direitos e obrigações de outro contribuinte autônomo (outro CNPJ).

No caso de cisão parcial, embora algumas máquinas, bens e equipamentos possam ser transferidos a uma empresa sucessora, **o número do CNPJ do estabelecimento da cindida não é objeto de transferência a quem adquiriu a parcela do patrimônio**, pois cada estabelecimento da empresa incorporadora possui um CNPJ próprio diferente do CNPJ de cada um dos estabelecimentos da empresa cindida.

Lembramos ainda que o CNPJ do estabelecimento de uma empresa cindida pode inclusive continuar a existir, alterando-se o endereço correspondente, caso a Pessoa Jurídica cindida parcialmente continue a manter atividades vinculados ao referido CNPJ em outro local (que foi o que ocorreu com a Matriz da empresa Cindida, a qual continuou a existir e mudou-se para outra Jurisdição). A existência dessa possibilidade de mudança de razão social de uma pessoa jurídica ajuda a esclarecer que **o identificador de um Contribuinte autônomo do IPI é o seu CNPJ e que o estabelecimento industrial de uma empresa (com determinado CNPJ) não pode ser confundido com o estabelecimento industrial de outra empresa (de CNPJ diferente), mesmo no caso de cisão parcial.**

Esse conceito sobre a autonomia de cada Contribuinte/Estabelecimento para fins de IPI, inclusive com respeito ao Registro Especial de Bebidas e à aquisição e posse de selos de controle, ambos administrados pela Receita Federal, bem como no que se refere a enquadramento de bebidas, mesmo no caso de cisão parcial, conforme análise da legislação deixa claro, é relevante para compreensão dos lançamentos de ofício efetuados neste Trabalho Fiscal". (destaques do original)

No Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 348, de 10/08/2012, ficaram registradas as quantidades de selos de controle adquiridos de terceiros e apreendidos/destruídos (333.172 unidades cuja verificação e contagem foi acompanhada por representante da empresa) e de selos adquiridos regularmente existentes em 31/10/2011 no estoque físico (430.346 unidades).

Os produtos selados foram retidos para verificação durante a diligência fiscal de 31/10/2011. Os produtos com selos regulares foram liberados e os produtos com selos adquiridos de terceiro foram liberados após a retirada/destruição dos selos em situação irregular.

A discordância do sujeito passivo em relação ao TIF nº 348 não foi concernente à quantidade de selos apurados, mas se restringiu ao fato de o Fisco ter considerado irregular a aquisição de selos de terceiros.

Foi encetado também um levantamento para estabelecer a quantidade total de selos adquiridos irregularmente pela FLORETE, desde 31/03/2011 até a data da auditoria (31/10/2011), com a finalidade de calcular as multas regulamentares (RIPI/2010, art. 585, I e II) e o imposto referente à diferença no estoque de selo.

A empresa teve ciência do extrato SELECON, com informações sobre todos os selos de controle, no Termo de Início de Fiscalização, e, em resposta, manifestou concordância.

A quantidade de selos soltos, adquiridos irregularmente, de 31/03/2011 a 17/05/2011, conforme documentação/declarações/livros, foi de 830.357 unidades. A transferência de produtos já selados para outra empresa (em virtude de evento sucessório – transferência patrimonial de produtos – ou simplesmente para revenda) não configura irregularidade, somente a transferência de selos soltos.

ENQUADRAMENTO DE BEBIDAS

As bebidas e os selos de controle têm códigos internos (fls. 74 e 75).

Para cada bebida, com código interno distinto, inclusive para efeito de apuração do valor da multa regulamentar, foi calculado o preço médio ponderado em relação ao período de 01/04/2011 a 31/10/2011 (fls. 75 e 76), a despeito da apresentação de tabela de preços pela impugnante.

O enquadramento provisório e o enquadramento estabelecido por Ato Declaratório Executivo (no caso, o ADE DRFB/JOA nº 70, expedido em 1º de julho de 2011, com efeitos a partir de 16/07/2011) estão discriminados na planilha às fls. 76 e 77.

O enquadramento das bebidas alcoólicas nas classes de valores é fixado em Ato Declaratório Executivo (ADE) e é específico para o estabelecimento peticionário. Antes da prolação do ADE, o enquadramento deve ser empreendido de maneira provisória, nos termos do RIPI/2010, art. 210, § 8º, de acordo com a tabela

constante do art. 209 (a maior classe de valores para cada faixa de capacidade do recipiente do produto). O ADE é válido apenas para os produtos nele especificados. Para produtos não discriminados no ADE, é aplicável o referido enquadramento provisório.

A relação de produtos do Ato Declaratório Executivo DRF/JOA nº 70, de 1º de julho de 2011, aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de 16/07/2011, encontra-se transcrita às fls. 78 e 79. A tabela para determinação do valor do IPI para cada classe de valor, reproduzida às fls. 79 e 80, corresponde àquela da Nota Complementar NC (22-3) da TIPI/2006, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, e com a redação dada pelo Decreto nº 6.588, de 1º de outubro de 2008.

No que concerne ao período examinado (abril a outubro de 2011) não houve a edição de nenhum outro ADE, além do já citado. No referido período, é aplicável o enquadramento provisório para os produtos que não figuram no ADE DRF/JOA nº 70, de 1º de julho de 2011.

Houve uma diferença de IPI apurada em virtude da diferença de classes de valores considerando o enquadramento provisório e o enquadramento utilizado pelo sujeito passivo.

O destaque a menor do imposto nas notas fiscais de saída de bebidas alcoólicas ocorreu até 15/07/2011, data anterior à de entrada em vigor do sobredito ADE.

Nas planilhas de quantidades de bebidas sem lançamento e de diferenças entre o IPI destacado na nota fiscal e o IPI correto, não foram computadas as saídas a título de revenda e para exportação.

As planilhas “CÁLCULO DA DIFERENÇA DE IPI” e “RESUMO DAS DIFERENÇAS ENTRE IPI DESTACADO NA NOTA FISCAL PELO CONTRIBUINTE E O IPI CORRETO CALCULADO PELO FISCO” foram anexadas ao libelo impositivo.

Resumos transcritos às fls. 103/106.

Aduz a autoridade fazendária no relatório fiscal:

“Para cada produto, nos períodos em que tenha sido detectado pelo Fisco diferença de lançamento do IPI (vide planilhas já mencionadas), são apresentados no sistema e-safira a data do fato gerador e a quantidade de lançamento correspondente, obtendo-se ao final dos cálculos uma diferença de IPI para lançamento de ofício igual a R\$ 685.524,72 (seiscentos e oitenta e cinco mil, quinhentos e vinte e quatro reais e setenta e dois centavos), conforme Demonstrativos elaborados pelo Fisco, ficando cabível ainda a aplicação da multa de ofício.

Esclarecemos que a Quantidade de lançamento citada no Auto de Infração, para cada mês ou fato gerador, quando o produto for igual ou menor que mil mililitros, é a própria quantidade de recipientes que saíram do Estabelecimento (conforme notas fiscais emitidas), para o produto considerado, em cada período em que tenha sido encontrada alguma diferença de IPI.

Porém, quando se referir a um produto acondicionado em recipiente de capacidade superior a mil mililitros, a quantidade de lançamento citada no Auto de Infração elaborado através do sistema E-safira é igual à quantidade de recipientes do produto multiplicada pela capacidade em litros do recipiente, tendo em vista a necessidade de adequação do cálculo do IPI ao disposto no § 9º do art. 210 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 2010), onde determina que o cálculo do IPI para recipientes dessa capacidade deve ser feito proporcionalmente ao que for estabelecido no enquadramento para o recipiente de capacidade de mil mililitros (Lei nº 7.798, de 1989. Nota do seu Anexo I)”.

MULTA REGULAMENTAR – RECEPÇÃO/POSSE DE SELO DE CONTROLE ADQUIRIDO DE OUTRA EMPRESA.

Do relatório fiscal:

“Conforme já mencionado na introdução deste Relatório Fiscal, item “I” (Descrição dos fatos e observações preliminares) e nas observações feitas nos textos do Auto de Infração referente a essa infração, bem como de acordo com os livros e documentos apresentados ao Fisco pelo Contribuinte, ficou assumido por ele e comprovado nos autos que Bebidas Florete Ltda recebeu de outra empresa (de Vinhos Duelo Ltda) transferência e posse de selos de controle, durante os meses de março, abril e maio de 2011.

Nos termos da legislação tributária já citada e comentada, não é possível transferência de selo de controle entre empresas distintas, nem mesmo no caso de cisão parcial e incorporação, considerando que a finalidade do Registro Especial e do Selo é o Controle, visando salvaguardar o interesse da Administração tributária em benefício da sociedade. A possibilidade existente para transferência de selos seria apenas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, e mesmo assim, desde que atendidas as condições e certas situações previstas na legislação tributária pertinente.

Portanto, apesar de a empresa apresentar entendimento de que a referida transferência, inclusive após a data da cisão, estaria correta, a legislação tributária não apóia tal interpretação.

Portanto tal situação implica na aplicação da multa regulamentar prevista no art. 585, inciso II, do RIPI/2010, referente à totalidade dos selos adquiridos e possuídos de forma irregular.

Contribuinte Fiscalizado, apresentou uma tabela contendo relação de “Estoque de selos transferidos” correspondentes à transferência de selos ocorrida em 31/10/2011, de Vinhos Duelo Ltda para Bebidas, assinada pelo Responsável Legal de Bebidas Florete Ltda (Vide Tabela inicialmente apresentada – Sequencial de juntada “12a”).

Posteriormente Contribuinte apresentou nova tabela retificando alguns números referente a selos utilizados em Vinhos bem como

incluiu selos do tipo/cor “Bebida Alcoólica Cinza” que foram localizados posteriormente no Estabelecimento e que também haviam sido transferidos por Vinhos Duelo Ltda, conforme já era mencionado no Livro de Registro de Inventário de Bebidas Florete Ltda, no seu levantamento referente a 31/03/2011 (Vide cópia do livro de Inventário juntado no processo administrativo fiscal, bem como a tabela retificada – Seqüencial “12b”).

Contribuinte também apresentou Tabelas contendo “Estoque de Produtos Acabados Transferidos” em “31/03/2011” (Vide Seqüencial “11a”), sendo uma assinada pelo Responsável Legal de Vinhos Duelo Ltda e outra, semelhante, com os mesmos quantitativos, assinada pelo Responsável Legal de Bebidas Florete Ltda, citando quais selos teriam sido aplicados em alguns desses recipientes. Posteriormente, Contribuinte retificou alguns dados referente tabela anterior e apresentou nova tabela retificada (vide Seqüencial “11b”).

De acordo com os referidos documentos apresentados pelo Contribuinte, e confirmados no Livro de Registro de Inventário, para a data de 31/03/2011, Vinhos Duelo Ltda transferiu de seu estoque para Bebidas Florete Ltda, 430.357 selos soltos, não aplicados em produtos do estoque transferido. O total de selo citado no Livro de Inventário para a referida data foi de 636.889, mas, como pode ser verificado no mesmo livro e nas tabelas apresentadas pelo Contribuinte, os produtos engarrafados sujeitos a selo que foram transferidos selados foi de 206.532. Assim sendo, 636.889 menos 206.532 resulta 430.357 selos soltos transferidos irregularmente. Vejamos:”

Quadro demonstrativo à fl. 81.

“Considerando informação no livro de Selo do Contribuinte, as entradas ocorridas a partir de 1/4/2011 e antes de 03/06/2011, recebidas de Vinhos Duelo Ltda, foram 400.000 selos. Somados aos 430.357 selos soltos adquiridos irregularmente em 31/03/2011, o total de selos irregulares possuídos por Bebidas Florete Ltda foi de 830.537.

A primeira aquisição regular de selo na RFB pela Bebidas Florete Ltda foi em 03/06/2011, conforme extrato SELECON. As aquisições efetuadas a partir de 1/4/2011 e anteriores a essa data – as quais foram citadas como entrada no Livro de Registro de Entrada e Saída de selo de Controle de Bebidas Florete Ltda (Vide Cópia do referido livro que foi juntada no processo administrativo fiscal) – foram feitas em nome de terceiro (Vinhos Duelo Ltda) e transferidas irregularmente à Bebidas Florete Ltda. O Total, portanto, de selos soltos (não aplicados) irregularmente recebidos foi de 830.357 unidades, conforme a seguir tabelamos:”

Quadro demonstrativo à fl. 82.

“Vide Seqüencial de juntada “4b” – ANEXO 02 do Relatório Fiscal – “Selos adquiridos diretamente na RFB por Bebidas Florete Ltda”.

A aquisição/posse irregular de 830.357 selos por Bebidas Florete Ltda resultou na multa regulamentar do art. 585, inciso II, do RIPI/2010, correspondente a essa quantidade, de R\$ 1,00 por unidade.

Esclarecemos que, apesar de ser comprovado, conforme análise do Livro de Inventários e outros documentos do Contribuinte que foram recebidos irregularmente no Estabelecimento 830.357 selos de terceiro soltos, foi escriturado por ele no Livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle dessa empresa entrada irregular de 830.321, pelo que essa foi a quantidade glosada daquele livro para fins de se calcular o correto saldo escriturado para a data de 31/10/2011, para posterior apuração da diferença no estoque físico de selo (Conforme consta mencionado também na tabela retificada apresentada pelo Contribuinte – Seqüencial “12b”).

Lembramos ainda que foram apreendidos pela Fiscalização ainda na posse do Contribuinte, diversos selos de terceiros, conforme pode ser confirmado na leitura dos diversos termos assinados pelo Fisco e pelo Contribuinte, juntados no processo administrativo fiscal. A conferência de tais selos foram (sic) feitas comparativamente à numeração mencionada no extrato SELECON, sendo constatado que eram realmente selo de terceiro. Alguns desses selos apreendidos foram juntados, a título de exemplo, no “Termo de Constatação Fiscal Referente Amostra de Selos de Controle apreendidos pela Fiscalização na posse de Bebidas Florete Ltda” (Vide tal documento juntado no processo administrativo fiscal – Seqüência “4e”-, sendo que uma via/cópia está sendo entregue ao Contribuinte em anexo a este Relatório).

No Termo de Intimação Fiscal no 348, de 10/08/2012, é apresentado um resumo tanto dos selos que estavam regulares no estoque físico do Contribuinte, bem como dos selos considerados irregulares (apreendidos/destruídos). O total de selos de terceiros apreendidos para destruição durante a Fiscalização foi igual a 333.172 unidades, enquanto que os selos próprios/regulares foi igual a 430.346 unidades.

Transcrevemos abaixo o conteúdo dessa tabelas e observações existentes no referido Termo de Intimação Fiscal:”

Conforme o demonstrativo à fl. 83, 321.489 selos de outra empresa, soltos, com posse irregular pela FLORETE, foram apreendidos mediante a lavratura do termo TA-03, de 31/10/2011 (77.417 selos tipo/cor “bebida alcoólica/cinza” foram apreendidos posteriormente, em 21/06/2012, pelo termo TA-05). Quanto aos selos aplicados em bebidas engarrafadas apreendidas na mesma data com os termos TA-01 e TA-02: a) dos 432 selos tipo/cor “bebida alcoólica azul marinho” apreendidos pelo termo TA-01, item A, apenas 29 estavam regulares e foram liberados posteriormente (termo TL-01, de 21/06/2012); 403 selos estavam irregularmente na posse da FLORETE (adquiridos de outra empresa); b) dos selos tipo/cor “bebida alcoólica verde” aplicados em bebidas apreendidas por meio dos termos TA-01 e TA-02, 15.636 estavam regulares (bebidas apreendidas referidas no item A do TA-01, liberadas com os selos em 21/06/2012, com o TL-01) e 11.280 estavam

irregulares (conforme item B do TA-01 e TA-02; TL-01, de 21/06/2012, e TL-02, de 22/12/2011).

O total de selos de controle encontrados em situação regular em 31/10/2001 foi de 430.346 unidades, consoante o demonstrativo à fl. 84.

“Como já demonstrado, a verificação da numeração dos selos adquiridos irregularmente pela Bebidas Florete Ltda no período de 1/4/2011 a 02/06/2011 citados no “Livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle” dessa empresa (antes da obtenção do Registro Especial de Bebidas e primeira aquisição de selos da referida empresa na RFB) comparativamente à numeração e data de aquisição citadas no extrato SELECON levam à clara conclusão de que tais selos não foram adquiridos diretamente na RFB por Bebidas Florete Ltda.

Quanto aos selos de controle soltos recebidos de Vinhos Duelo Ltda pela Bebidas Florete Ltda, já foi comprovado também que foram transferidos sem autorização da Legislação Tributária.

Foi constatado ainda pelo Fisco na presença de representante do Contribuinte, conforme termos de apreensão e termos de liberação lavrados e juntados nos autos, contendo assinatura do Fisco e do Responsável Legal do Contribuinte, que os selos soltos ou aplicados que permaneceram apreendidos para destruição não haviam sido adquiridos na Receita Federal do Brasil em nome do CNPJ 12.678.989/0001-76. Contribuinte Fiscalizado, através de seu responsável Legal, concordou com a informações citadas nos termos Fiscais.

Lembramos ainda que, de acordo com o § 4- do art. 585 do RPI/2010 (Decreto- Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, § 3º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52), que discrimina as penalidades para as irregularidades pertinentes ao selo de controle, é considerado irregular a totalidade selos contidos no lote onde os selos irregulares foram encontrados.

*Portanto, conforme já exposto e comprovado nos autos, em harmonia com os livros e documentos apresentados pelo Contribuinte, **foram recebidos irregularmente no Estabelecimento Bebidas Florete Ltda 830.357 selos de terceiro soltos**.” (g. m.)*

EXCESSO DE SELOS NO ESTOQUE FÍSICO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM SELO E MULTA REGULAMENTAR

Do relatório fiscal:

“Esclarecemos que, apesar de ser comprovado – conforme análise do Livro de Inventário e outros documentos do Contribuinte – que foram recebidos irregularmente por Bebidas Florete Ltda em data anterior a 03/06/2011, no Estabelecimento, 830.357 selos de terceiro soltos (Conforme já demonstrado no item “VII” deste Relatório Fiscal), a escrituração do Contribuinte no Livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle dessa empresa constou como entrada irregular apenas

830.321 unidades. Por isso, essa foi a quantidade glosada naquele livro para fins de se calcular o correto saldo escriturado referente à data de 31/10/2011, para posterior apuração da diferença no estoque físico de selo.

Conforme pode ser constatado no livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle autenticado na JUCESC (Vide cópia juntada no processo administrativo fiscal – item seqüencial “14b”), o Contribuinte, após regularizar sua situação pertinente ao Registro Especial de Bebidas e adquirir pela primeira vez, em 03/06/2011, selos diretamente na RFB, ele registrou em seu livro, para a referida data, para cada tipo/cor de selo, baixa correspondente ao saldo de selos de terceiros que haviam sido adquiridos por Bebidas Florete Ltda irregularmente (Tais selos são os mencionados em sua correspondência de 27/10/2011, já mencionada neste Relatório e juntada no Processo).

Considerando que no dia em que foi iniciada a auditoria no Contribuinte, em 31/10/2011, foram encontrados mais alguns selos de terceiros naquele estabelecimento, além dos selos apresentados inicialmente para devolução/apreensão (Vide no processo administrativo fiscal os diversos termos de apreensão, liberação e/ou constatação, que foram juntados, bem como os resumos citados pelo Fisco em termos de Intimação fiscal), o Contribuinte registrou baixa complementar referente à data de 31/10/2011 em seu livro de selo.

As baixas pertinentes a tais selos de terceiro ainda em sua posse (e apreendidos pelo Fisco) foram registradas pelo Contribuinte na coluna de saída do seu Livro autenticado referente a “Entrada e Saída do Selo de Controle” são as seguintes:”

No demonstrativo às fls. 86 e 87, a baixa registrada no livro de selos pela FLORETE: 244.072 unidades.

“O Fisco, ao recalcular o saldo escritural, efetuando glosa dos registros de entrada de selo que foram consideradas irregulares (830.321 unidades, conforme já esclarecido neste Relatório Fiscal), levou em conta também os registros de saídas nesse livro a título de baixas efetuadas pelo Contribuinte pertinente a selos de terceiros (Conforme tabela acima apresentada: 244.072 unidades), de forma a ter um resultado correto, sem efetuar dupla redução.

Portanto, para se obter o saldo escritural ajustado referente à data de 31/10/2011, a quantidade do saldo informado pelo Contribuinte em seu livro autenticado pela Jucesc, referente a cada tipo/cor de selo, teve uma redução igual à diferença entre a glosa fiscal das entradas irregulares registradas e a quantidade já baixada pelo Contribuinte. Veja o demonstrativo desse cálculo na tabela abaixo:”

Cálculo do saldo final ajustado no livro de entrada e saída do selo de controle referente a 31/10/2011 (- 58.152 unidades), de acordo com o demonstrativo à fl. 88.

“Os saldos negativos em cada tipo cor de selo significam que saíram mais produtos (com emissão de nota-fiscal) do que a quantidade de selos regularmente entrada no estabelecimento, ou seja, as diferenças negativas significam que a quantidade ali apurada refere-se a produtos saídos do Estabelecimento com emissão de nota-fiscal mas sem a aplicação de selo (ou com aplicação de selo de terceiro, que, nos termos da legislação aplicável, é considerado também como produto sem selo).

A somatória total, considerando todos os tipos/selos de controle, resulta num resultado negativo de 58.152 unidades. Porém, cada tipo/cor de selo deve ser considerado separadamente.

Por oportuno, informamos constatação fiscal de que o Contribuinte, ao elaborar o novo livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle para fins de encaminhá-lo à JUCESC para autenticar, cometeu falhas – omissões referentes a algumas entradas referentes a devoluções recebidas.

Ou seja, esqueceu de informar ali dados referentes a entrada de selos decorrentes de “Devoluções de Vendas de produção do estabelecimento”, código 2201, as quais haviam sido mencionadas adequadamente nas folhas/cópias contendo Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle (rubricadas) apresentadas ao Fisco em 31/10/2011, antes de o Contribuinte refazer e complementar os Registros do livro para fins de autenticação na JUCESC.

Porém, apesar de não ficarem registradas no referido livro autenticado pela JUCESC os dados referentes a entradas decorrentes de recebimento de produtos/selos devolvidos, constatou-se que a quantidade dessas entradas em devolução foram consideradas de forma implícita pelo Contribuinte nesse livro autenticado quando calculou e informou o saldo inicial de cada mês seguinte ao mês em que ocorreram as entradas a título de devolução.

A título de exemplo, citamos que o livro autenticado não informa os 24 selos do tipo/cor “Aguardente – Laranja” que entraram no estabelecimento em 07/04/2011 (nota fiscal no 7.577, série 1, corresponde ao emitente ALM – COM. DE ALIM. E HORTIFRUTI GRANJ. LTDA, CNPJ 10.875.026/0001-37), sendo que o saldo final do mês de abril/2011 informado naquele livro foi 114.356 selos, não considerando aí as devoluções ocorridas.

Entretanto, constata-se que o saldo inicial do mês seguinte – isto é, maio/2011 – a quantidade ali informada foi 114.380, que é diferente do saldo final do mês anterior.

Ou seja, embora não registrada explicitamente a quantidade de selos recebidos em devolução no mês de abril/2011, nem consideradas pelo Contribuinte no cálculo do saldo final desse mês, a referida entrada por devolução foi considerada (implicitamente) no cálculo e informação do saldo inicial do mês de maio/2011. Pois, 114.356 (saldo final de abril/2011 lá

informado) acrescido de 24 (selos recebidos em devolução, embora não discriminados) resultam exatamente a quantidade de 114.380, que foi a informada no livro como sendo o saldo inicial de maio/2011.

Diante disso, apesar do equívoco/falha do Contribuinte ao refazer o Livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, não houve prejuízo para fins de apuração do saldo final em 31/10/2011 de cada tipo/cor de selo. Pois, nesse saldo final em 31/10/2011 informado pelo Contribuinte no livro autenticado também está considerando adequadamente no seu cálculo a quantidade referente a devoluções ocorridas.

Por isso, constatamos que o saldo final de 31/10/2011 mencionado no livro autenticado para cada tipo/cor de selo não foi prejudicado em decorrência da referida omissão e, atendendo-se o disposto no art. 299 do RIFI/2010 (Decreto no 7.212, de 15/06/2010), foram consideradas como entrada regular as devoluções recebidas de produtos (mencionadas no livro não autenticado apresentado anteriormente ao Fisco, ainda que não citados no novo livro autenticado pela JUCESC).

Assim, sendo, nos cálculos pelo Fisco para fins de apuração do saldo ajustado do Livro de Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, partiu-se do saldo escritural de 31/10/2011 informado naquele livro autenticado e efetuando-se glosa fiscal em relação a algumas entradas irregulares de selos soltos (não aplicados) adquiridos de terceiros (adquiridos de outra empresa) e ajustes necessários para se obter ao final o saldo escritural ajustado.

A auditoria de estoque de selos consiste na comparação do saldo escritural com o estoque físico de selos, apurando-se, dessa forma, a diferença existente para cada tipo/cor de selo. A quantidade de selo existente Estoque físico menos a quantidade do saldo escriturai resulta na diferença total de selo.

O estoque físico de selo consta no termo de Constatação lavrado em 31/03/2011 (TC-04) acrescido de outros selos regularmente adquiridos, conforme constatação feita posteriormente, tendo em vista que alguns dos produtos selados que haviam sido apreendidos em 31/10/2011 para verificação, foram considerados, após análise, como possuindo selagem regular e liberados (Termo de Liberação TL-01, de 21/06/2012).

Vide no Termo de Intimação Fiscal no 348, de 10/08/2012, resumo dos “SELOS (SOLTOS + APLICADOS) CUJA POSSE, EM 31/10/2011 ESTAVA REGULAR”. Naquele Termo é esclarecido com detalhes quais, dentre os selos apreendidos para verificação, foram considerados irregulares e quais os considerados regulares.

O total de selos, cuja posse estava regular, conforme tabela citada no referido TIF no 348, abaixo transcrita, foi de 430.346 unidades:”

Demonstrativo às fls. 90 e 91.

“Ao fazermos a comparação entre o estoque físico de selo regular encontrado no Estabelecimento em 31/10/2011 com o saldo escritural ajustado referente à mesma data, encontramos um excesso no estoque físico de selo, considerando a totalidade dos tipos e cores de selo, igual a 488.498 unidades”.

Demonstrativo à fl. 91.

“A conta referente ao total da diferença no estoque de selos é a seguinte: $430.346 - (-)158.152 = 430.346 + 58.152 = 488.498$

Ou seja, houve um excesso no estoque físico, comparativamente ao saldo escritural ajustado num total de 488.498 unidades, que, nos termos da legislação aplicável, caracteriza saída de produtos sem selo, implicando na necessidade do lançamento de ofício do IPI, bem como na aplicação da multa regulamentar correspondente à falta de selo no produto que saiu sem o selo (vide artigos 300, inciso II, e 301, do RIPI/2010):

'Art. 300. Apuradas diferenças no estoque do selo, caracterizam-se, nas quantidades correspondentes:

(...)

II - o excesso, como saída de produtos sem aplicação do selo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 46, § 3º. Alínea “b”, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art 2º, alteração 12ª).

Art. 301. Nas hipóteses previstas no art. 300, será cobrado o imposto sobre as diferenças apuradas, sem prejuízo das sanções e outros encargos exigíveis (Lei nº 4.502 de 1964, art. 46, § 4º. E Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 12ª).

Parágrafo único. No caso de produto de diferentes preços, desde que não seja possível identificar o preço do produto, o imposto será calculado com base no de valor mais elevado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 46 § 4º. E Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 12ª).'

Porém, cada tipo/cor de selo é usado em diversos produtos e, a princípio, qualquer desses produtos poderiam ter saído sem o selo, não sendo possível precisar qual deles exatamente foi o produto que saiu sem o selo.

Diante dessa situação, e de acordo com a legislação aplicável, deve-se adotar como produto saído, para fins de cálculo do IPI e da multa regulamentar a serem lançados de ofício, o produto de maior valor entre os diversos cabíveis a cada tipo/cor de selo”.

Considerando os diversos tipos/cores de selos de controle e o preço médio para cada produto calculado no período de 01/04/2011 a 31/04/2011 (conforme já referido alhures), foi elaborada a planilha às fls. 94 e 95 com os valores para apuração do imposto devido (não lançado em virtude do excesso de selo no estoque) e da multa regulamentar.

No demonstrativo às fls. 96 e 97 consta a apuração do IPI devido (R\$ 135.712,76) e da multa regulamentar (R\$ 1.463.319,76).

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

A reiteração da conduta não é explicada por mero erro e caracteriza o dolo.

A sonegação e a fraude são circunstâncias qualificativas previstas na legislação e foram observadas na conduta do sujeito passivo no tocante a todas as infrações relatadas. Portanto, a multa de ofício aplicável, no caso, é a de 150% (duplicação da multa básica).

Transcrição parcial do relatório fiscal:

“Considerando que o primeiro ADE concedendo enquadramento para o Estabelecimento inscrito no CNPJ sob o nº 12.678.989/0001-76 foi emitido pela DRF/JOA sob o nº 70, de 2011, com efeitos apenas a partir de 16/07/2011, o IPI calculado e destacado nas notas fiscais referentes à comercialização de seus produtos antes da referida data deveria ter sido feito utilizando o enquadramento provisório, conforme previsto no § 8º do art. 210 do Regulamento do IPI (Decreto 7.212, de 15/06/2010). Porém, essa Fiscalização constatou que o Contribuinte mencionado utilizou em suas operações, desde 1/4/2011, um enquadramento de valor menor que o estabelecido na legislação, destacando em suas notas-fiscais de saída IPI menor que o devido.

Analisando-se os fatos descritos por esta Fiscalização em linhas anteriores, pode-se concluir que o Contribuinte de CNPJ nº 12.679.101/0001-10 (Bebidas Florete Ltda) reiteradamente, por mais de um período mensal de apuração, calculou o IPI referente a seus produtos de forma contrária ao determinado na legislação tributária, utilizando enquadramento em classe incorreta, e lançando/destacando IPI também em valor inferior ao que seria devido, ou seja, Contribuinte inseriu informação incorreta em documentos fiscais, reduzindo indevidamente o valor do imposto.

(...)

Contribuinte também apresentou a este Fisco arquivo em meio magnético no formato do Sistema SINTEGRA, contendo dados das notas fiscais, o que possibilitou uma análise mais facilitada dos dados das notas-fiscais, possibilitou uma análise eletrônica.

Utilizando o sistema da RFB denominado CONTÁGIL, acessamos os dados do referido arquivo e constatamos que os valores totais mensais referentes às saídas daquele arquivo são semelhantes aos valores totais mensais informadas no Livro de “Registro de Saídas” acima. Por isso, consideramos cabível utilizar os dados desse arquivo referente ao SINTEGRA para os cálculos deste Fisco, cujo resultado foi apresentado em planilhas que estão sendo entregues ao Contribuinte em anexo a este Relatório.

Constatamos, portanto, na análise fiscal, que os valores de IPI das notas-fiscais de saída (com valor menor que o devido) do Contribuinte foram informados no Livro de “Registro de Saídas”, cujo totais mensais (contendo a referida irregularidade no valor do IPI) foram transferidos para o Livro de “Registro e Apuração do IPI” (LRAIPI) do Contribuinte, conforme transcrevemos abaixo:”

Planilha à fl. 108.

“Os valores mensais acima contidas no Livro de Registro e Apuração do IPI estão iguais aos totais mensais obtidos nos livros “Registro de Entradas” e “Registro de Saídas”. Os três livros foram apresentados a este Fisco em cópias impressas, assinadas pelo Contador e Responsável legal, e juntadas ao processo.

Os saldos devedores mensais contidos no livro “Registro e Apuração do IPI” ficaram, portanto, com valores menores que os devidos Por sua vez, sendo constatado que o saldo apurado de IPI foi exatamente o informado em DCTF pelo Contribuinte (Vide tabela de cálculo apresentadas atrás), conclui-se que o valor declarado está também a menor que o devido (Veja no processo administrativo fiscal um extrato do sistema DCTF, contendo débitos apurados de IPI declarados pelo Contribuinte Fiscalizado).

Esse comportamento reiterado do Contribuinte, conforme descrito acima, com destaque de IPI nas notas fiscais menor que o devido, assim como escrituração também incorreta nos livros fiscais, evidencia, em tese, a determinação da empresa, através de seus representantes, de reduzir indevidamente o montante de IPI recolhido. Não há como imaginar que se trataram de meros erros cometidos no preenchimento das notas-fiscais ou na escrituração contábil/fiscal.

O estabelecimento informou, sem amparo legal ou judicial, nas notas fiscais de saída, o IPI em valor menor que o corretamente devido, bem como transferiu para os livros de “Registro de Saídas” e “Registro de Apuração do IPI” valores mensais menores que o devido, gerando saldo devedor a menor. Essa conduta pode ser considerada, em tese, fraude, mencionada no art. 72 da Lei nº 4.502. de 1964.

O Fato do Contribuinte informar à RFB mediante DCTF valores de IPI menores que o devido, pode ser considerada, em tese, sonegação, mencionada no art. 71 da Lei no 4.502. de 1964”.

Presente, em tese, crime contra a ordem tributária, foi formalizada representação fiscal para fins penais (processo nº 10925.722627/2013-70).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Por força do CTN, arts. 124 e 135, foi lavrado termo de sujeição passiva solidária em relação ao sócio Gilmar Natalino de Costa, CPF nº 435.232.770-00, único com função de administração da sociedade empresária em questão.

Do relatório fiscal, excerto de interesse:

“O Código Tributário Nacional, em seu art. 124, fala também sobre a solidariedade e menciona quem são obrigados solidariamente.

Vejam os:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Nota: como exemplo de pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (solidariedade de fato): 3 pessoas co-proprietárias de um imóvel, em relação ao IPTU.

II – as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

O mesmo Código ainda prescreve:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior:

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Em análise do art. 134, percebe-se que o administrador de uma empresa é um administrador de bens de terceiro, tendo em vista que a pessoa física do Administrador, mesmo quando ele é um sócio da Pessoa jurídica, ele é uma pessoa distinta da empresa, não devendo fazer confusão ou identificação entre a Pessoa Jurídica administrada e a Pessoa Física do Administrador. E nessa situação, poderia ocorrer uma responsabilização subsidiária do Administrador, o qual passaria a responder solidariamente com a Pessoa Jurídica, no caso de ficar impossível a exigência da Pessoa Jurídica o cumprimento da obrigação principal.

Entretanto, no caso do Sr. Gilmar Natalino de Costa, poderia ainda ser feita a capitulação da responsabilidade/solidariedade no art. 135 do CTN, pois, além de ser Administrador de bens de terceiro (art. 135, I, considerando o inciso III do art. 134), também ele pode ser considerado o Diretor/gerente/Representante de uma Pessoa Jurídica de direito privado, pois, inclusive, conforme determinado no Contrato Social, foi denominado Diretor (Art. 135, III), e, nessa condição, tendo o poder de mando, praticou/permitiu atos de infração de lei, ou seja, praticou/permitiu as infrações já mencionadas neste Relatório Fiscal as quais geraram os Autos de Infração lavrados. E, estando, portanto, a figura do sócio-administrador contemplado na designação da lei, nos termos do art. 135, aplica-se a tal situação também o art. 124, inciso II e seu parágrafo único, não comportando benefício de ordem.

Não bastasse as capitulações acima, em decorrência de o Sr. Gilmar Natalino de Costa ser um Administrador/Diretor, temos que levar em conta ainda que o ele não é um simples Administrador/Diretor, ele é ao mesmo tempo um sócio, e, portanto, nessa condição de sócio-administrador, tinha interesse comum e também o poder de mandar na empresa autuada Bebidas Florete Ltda. E, assim sendo, qualquer benefício ou vantagem decorrente das ilicitudes praticadas na empresa seriam também a seu favor, inclusive, o maior beneficiado dentre os sócios, pois era e é o que possuiu a quantidade maior de quotas em relação aos demais sócios, conforme se constata no Contrato Social e em suas alterações e no extrato do sistema Radar, anexados ao processo administrativo fiscal.

Assim sendo, conclui-se que é cabível aplicar ao Sr. Gilmar Natalino de Costa. CPF nº 435.232.770-00, a responsabilidade solidária correspondente ao art. 124, inciso I, bem como o art. 124, II, não lhe cabendo o benefício de ordem, parágrafo único do art. 124, além da responsabilidade decorrente do art. 135, todos do CTN, e, por consequência, a referida pessoa física fica solidariamente obrigada ao pagamento dos créditos tributários

lavrados nos autos de infração contidos no processo administrativo fiscal nº 10925.722626/20143-25.

Ainda que tenha sido citado no Termo de Sujeição Passiva Solidária, referente ao Sr. Gilmar Natalino de Costa, os artigos 124 e 135 do CTN, esclarecemos que cada um desses artigos – isoladamente – ampara a aplicação da Sujeição Passiva Solidária ao Sócio-Administrador. Ou seja, foi citado no referido Termo mais de um motivo (ou dispositivo legal) para amparar a sujeição passiva solidária, mas ressaltamos que cada dispositivo legal (art. 124 ou o art. 135 do CTN),. ainda que aplicado isoladamente, seria suficiente para amparar a referida sujeição passiva solidária, pelo que bastaria, portanto, por exemplo, considerar apenas o art. 124 (e mais especificamente o seu inciso I, considerando o interesse comum existente) para fins de embasar o Termo de Sujeição Passiva para o Sócio-Administrador”.

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS

Finalmente, com supedâneo na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 64 e 64-A, e na IN RFB nº 1.171, de 7 de julho de 2011, art. 6º (crédito tributário maior que 30% do patrimônio conhecido e superior a R\$ 2.000.000,00), foram formalizados processos de arrolamento de bens da pessoa jurídica (processo nº 10925.722629/2013-69) e da pessoas física (sócio-administrador da empresa) e respectivo cônjuge (processo nº 10925.722650/2013-64).

CIÊNCIA E IMPUGNAÇÃO

A empresa tomou ciência da exação em 07/01/2014, por intermédio do representante legal (diretor).

Em 06/02/2014, insubmissa, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 1.803/1.912, subscrita pelos patronos da pessoa jurídica qualificados nas procurações às fls. 1.922/2.116, em que resume os pontos principais da autuação, faz alusão a outros processos administrativos fiscais sobre a mesma matéria e aduz, as seguintes razões de defesa acerca da imposição fiscal em tela, conforme resumo elaborado pela própria impugnante:

“a) Indevida descon sideração dos efeitos da cisão/incorporação – as alegações do Fisco são teratológicas e negam o óbvio: o estabelecimento industrial (situado à Av. Mar. Castelo Branco) sempre foi o mesmo, tendo apenas transposto a INCORPORADORA (CNPJ nº 12.679.101/0001-0). Com a operação societária, a “Bebidas Florete Ltda.” sucedeu o estabelecimento fabril em todos os direitos e obrigações (estoques, bens, produtos, funcionários, inclusive nos registros, enquadramentos de produtos e selos de controle de bebidas). A alteração do registro perante o CNPJ é requisito cadastral irrelevante à solução da presente contenda, pois a inscrição serve como mero número identificador de cadastro, que não confere personalidade jurídica a uma entidade e não tem o condão de criar ou modificar relações jurídicas (arts. 985 e 1.142 do CC/2002, Consulta Fiscal da RFB nº 225/2012, AC nº 2006.83.00.002690-8 do TRF da 5ª e Resp nº 242.721/SC, no STJ). Pelo que, as condutas da empresa autuante não se

amoldam aos tipos infracionais elencados pela Administração Fazendária:

c) Inocorrência da Infração 0002 (Auto de Infração de IPI): a autoridade fiscalizadora entende que equivale à venda de produtos sem selo a saída de produto utilizando selagem “adquirida de terceiros”. Todavia, não houve na hipótese vertente “posse, recebimento ou aquisição de selos de controle de terceiro”, mas, face à incorporação, utilização pelo estabelecimento de seus próprios selos (bens corpóreos) legítimos (procedimento respaldado pela legislação de regência). O estabelecimento produtor fiscalizado (situado à Av. Mar. Castelo Branco) sempre foi o titular e o detentor de legitimidade para possuir e utilizar os selos, mesmo em face dos efeitos da cisão. Pelo que, com fulcro nos selos referidos e nas notas fiscais emitidas, todo valor devido a título de IPI foi devida e tempestivamente pago pela empresa Impugnante. Inclusive, após o procedimento de cisão/incorporação, a Impugnante espontaneamente devolveu à Receita Federal do Brasil o montante de Selos de Controle soltos que havia sucedido na incorporação do estabelecimento industrial da Av. Mar. Castelo Branco e não havia aplicado em produtos (sucedidos ou produzidos no instante seguinte à cisão), circunstância que denota a boa-fé da empresa;

II. Inocorrência da Infração 0001 (Auto de Infração de IPI): o Auditor Autuante desconsiderou indevidamente o enquadramento concedido aos produtos do estabelecimento sucedido (Av. Marechal Castelo Branco), para fins de tributação do IPI. O pedido de enquadramento, nos moldes do art. 210, § 8º do Regulamento do IPI (Dec. Nº 7.212/2010), deve ser formulado (e endereçado ao Ministério da Fazenda) sempre que houver a confecção de novos produtos, nunca antes objeto dessa classificação. Enquanto o Ministro da Fazenda não expedir Ato Declaratório determinando a pertinente categorização, a tributação do IPI deve se dar segundo o “enquadramento provisório” do art. 209 do Decreto nº 7.212/2010, calculado segundo a maior classe de valores. Não é o caso dos autos: com o procedimento de cisão/incorporação não houve modificação do estabelecimento industrial e dos produtos fabricados, que já estavam devidamente enquadrados em suas respectivas classes (tanto é que com a superveniência do Ato Declaratório o número de cadastro do estabelecimento fabril e a classe dos produtos comercializados permaneceram inalterados). No caso, bastava simples alteração cadastral, desnecessário novo pedido. O novo pedido foi feito por indução da própria Autoridade Fiscal

b) Indevida conclusão de “excesso no estoque físico de selos”, representado pelos selos adquiridos pela Bebidas Florete Ltda. com o Registro Especial que identificava o estabelecimento da Av. Mar. Castelo Branco como a ela vinculado (CNPJ nº 12.679.101/0001-10), concedido à Impugnante em junho/2011 (ADE nº 62/2011). Além de glosar aqueles supostamente recebidos de terceiros (sucedidos integralmente pela Impugnante com a incorporação), incluiu no cálculo para apuração de

eventual “excesso de estoque” aqueles que reputou explicitamente como aquisição legal e correta. Esses últimos selos referiam-se a vendas futuras, que aguardavam o engarrafamento das respectivas bebidas.

c) Indevida cobrança de valores que não compõem a base de cálculo do IPI, como é o caso das bonificações (que não contribuem para a formação do preço da operação);

d) Erro na apuração do imposto supostamente devido e nulidade do lançamento: mesmo que houvesse algum valor a título de IPI a ser exigido da Impugnante, não merece prosperar o lançamento fiscal na forma como se apresenta, ante a ausência de aplicação da redução prevista no art. 210, § 3º do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010) e no art. 9º, I e II da IN/RFB nº 866/2008 para as aguardentes de cana e vinhos comuns;

e) Dúplice apenamento da mesma “infração”: o Auditor Fiscal penaliza duas vezes a Impugnante pela conjecturada prática da seguinte infração: efetuar “saída de bebidas sem estarem seladas, caracterizadas por excesso verificado no estoque físico de selos de controle” (Infração 0002 do Auto de IPI e Infração 0001 do Auto de Outras Multas Administradas pela RFB).

f) Inexigibilidade das multas qualificadas e violação à vedação do confisco: além de aplicar penalidade qualificada (150%) sem que se comprovasse, no caso concreto, a ocorrência das infrações e das situações qualificadoras (atos fraudulentos, de sonegação ou falsificação documental), a autoridade fazendária exige multas aviltantes e confiscatórias, aplicadas justamente com o propósito de suplantar o patrimônio da empresa e atingir a esfera patrimonial dos sócios. O ultraje e a desproporção fazendárias são evidentes: mais de 76% da importância integral da exigência fiscal (R\$ 4.515.636,36) corresponde às multas impostas, que totalizam o montante de R\$ 3.526.509,58.

g) Improcedência da responsabilidade tributária solidária automática e imotivadamente imputada ao sócio diretor da empresa Impugnante, Sr. Gilmar Natalino Nery De Costa: primeiramente, é preciso ter em mente que o art. 135 do CTN é inaplicável às exigências de multas punitivas, que não se transferem a terceiros por solidariedade, sendo exigível tão somente do sujeito ativo do ato infracional. De todo modo, o Fiscal não comprovou (porque de fato não ocorreram) quaisquer atos praticados dolosamente pelo sócio administrador em excesso de poder, infração à lei ou ao contrato social que pudesse ensejar sua responsabilização (pelo suposto imposto calculado) nos termos do art. 135 do CTN. Ademais, o STJ e o STF possuem entendimento consolidado no sentido de que a responsabilidade do art. 135 do CTN é subsidiária, pessoal e indireta: requer estrito enquadramento ao tipo legal (Rext/STF nº 562.276/PR, Súmula/STJ nº 430, Repetitivo/STJ nº 1.101.728/SP, Embargos de Divergência no Resp nº 174.532/PR)”.

Por derradeiro, requerem os impugnantes que a impugnação seja julgada procedente, com o cancelamento do auto de infração, em face da argumentação aduzida; que seja anulado e extinto o Termo de Sujeição Passiva Solidária; e que, em prol dos princípios da ampla defesa, efetividade e economia processual, quaisquer intimações sejam lavradas em nome do subscritor da impugnação, mandatário do sujeito passivo, por via postal ou pessoalmente, no endereço constante do mandato."

A impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário lançado foi integralmente mantido. O Acórdão nº 14-52.519, de 30 de julho de 2014, foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/07/2011, 01/10/2011 a 31/10/2011

SUCESSÃO EMPRESARIAL. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DE ESTABELECIMENTOS. REGISTRO ESPECIAL. ENQUADRAMENTO EM CLASSES DE VALORES. SELOS DE CONTROLE ADQUIRIDOS DIRETAMENTE DA RFB.

Se houver sucessão empresarial, como cisão e incorporação, com alteração de número de inscrição de CNPJ, ainda que o endereço continue o mesmo, é o caso de estabelecimentos distintos, nos termos do princípio da autonomia de estabelecimentos; o estabelecimento sucessor deve providenciar a inscrição no registro especial para atividade de industrialização de bebidas alcoólicas, o enquadramento correto nas classes de valores previstas na legislação, sendo os produtos também sujeitos a selos de controle próprios, ou seja, adquiridos diretamente da repartição fiscal de jurisdição.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. BEBIDAS ALCOÓLICAS. ENQUADRAMENTO DE CLASSE DE VALORES INCORRETO.

Cobra-se o imposto devido se o sujeito passivo deixar de aplicar enquadramento provisório de classes de valores nas saídas de bebidas do estabelecimento industrial, antes ou depois da concessão de registro especial específico.

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS. DOLO.

Inflige-se a penalidade pecuniária duplicada (150%) em relação ao patamar básico, presentes uma ou mais circunstâncias qualificativas previstas na legislação, como a sonegação e a fraude, indicadoras da existência de dolo na atuação do sujeito passivo.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. SELOS DE CONTROLE. EXCESSO NO ESTOQUE FÍSICO. SAÍDAS DE BEBIDAS ALCOÓLICAS SEM SELO. SAÍDAS À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO FISCAL.

Cobra-se o imposto não lançado nas saídas de bebidas alcoólicas sem selo de controle, decorrente do excesso de selos na aferição do respectivo estoque físico, o que corresponde à saída de produtos sem a emissão de notas fiscais.

MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS. DOLO. EXCESSO NO ESTOQUE FÍSICO DE SELOS DE CONTROLE PRÓPRIOS.

Das saídas de bebidas alcoólicas sem selo de controle e sem a emissão de notas fiscais, em virtude do excesso de selos de controle próprios (adquiridos regularmente na repartição fiscal) no respectivo estoque físico auditado, decorre a inflição da penalidade pecuniária duplicada (150%) em relação ao patamar básico, presentes uma ou mais circunstâncias qualificativas previstas na legislação, como a sonegação e a fraude, indicadoras da existência de dolo na atuação do sujeito passivo.

MULTA REGULAMENTAR. POSSE DE SELOS DE CONTROLE ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. EXCESSO DE SELOS DE CONTROLE PRÓPRIOS NO ESTOQUE FÍSICO AUDITADO.

É infligida a multa regulamentar, consoante cominação legal, se o sujeito passivo for pilhado na posse de selos de controle de terceiros e se for constatado, em determinada data, o excesso na auditoria do estoque físico de selos de controle próprios, ou seja, adquiridos regularmente pelo sujeito passivo.

CUMULAÇÃO DE PENAS. PREVISÃO LEGAL.

Sendo infrações distintas, há previsão legal para a imposição concomitante de duas sanções pelos atos ilícitos tributários, no caso, a multa de ofício e a multa regulamentar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/07/2011, 01/10/2011 a 31/10/2011

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal, assim como a necessidade de observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PRESENÇA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA. PRÁTICA DE INFRAÇÃO DE LEI.

Há sujeição passiva solidária se estiver configurado que as pessoas, jurídica e física, no caso, possuam interesse comum na situação que consubstancie o fato gerador da obrigação

tributária principal; além disso, sendo a pessoa física sócio administrador da empresa, que esta tenha praticado infração de lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/07/2011, 01/10/2011 a 31/10/2011

INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

As intimações, para ciência, devem ser encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte e o responsável solidário, em peça única, interpuseram recurso voluntário, em que, basicamente, repetem os argumentos contidos na impugnação, os quais foram sumariados pelo relator da decisão de primeira instância e acima transcritos.

Adicionalmente, carregaram aos autos documento, por meio do qual noticiam que a 3º Turma Ordinária, da 4º Câmara, da 3º Seção, em sessão do dia 29 de janeiro de 2015, proferiu o Acórdão nº 3403-003.534, em processo que, em seu entender, tem teor idêntico ao presente, dando provimento parcial ao recurso voluntário.

Citada contenda envolveu a empresa Vinhos Duelo Ltda., que vem a ser uma das pessoas jurídicas constituídas com versão de patrimônio da Vinhos Duelo Ltda. (após o evento, alterou sua razão social para Bebidas Duelo Ltda.).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Foi lavrado auto de infração para a cobrança de (fl. 2): R\$ 821.237,48, de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 169.889,30, de juros de mora, R\$ 1.231.856,22, de multa de ofício qualificada (150%), e de R\$ 2.294.653,36, de multa regulamentar, totalizando R\$ 4.515.636,36.

Foram identificadas as seguintes infrações (fls. 9 a 16):

i) Incorreção no enquadramento fiscal de bebidas, nos meses de abril a julho e outubro de 2011, que gerou insuficiência de pagamento de IPI.

ii) Posse ou emprego irregular de selos de controle, o que acarretou na aplicação da multa regulamentar prevista no inciso I do art. 585 do Decreto nº 7.212/2010.

iii) Saídas de bebidas sem a aplicação de selos de controle, e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto, em razão de excesso no estoque físico de selos de controle verificado em 31 de outubro de 2011. Esta infração é punida com a multa regulamentar prevista no inciso II do art. 585 do RIPI/2010.

Foi atribuída responsabilidade solidária ao Sr. Gilmar Natalino de Costa.

Com base na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, artigos. 64 e 64-A, e na IN RFB nº 1.171, de 7 de julho de 2011, art. 6º (crédito tributário maior que 30% do patrimônio conhecido e superior a R\$ 2.000.000,00), foram formalizados processos de arrolamento de bens da pessoa jurídica (processo nº 10925.722629/2013-69) e da pessoa física (sócio-administrador da empresa) e respectivo cônjuge (processo nº 10925.722650/2013-64).

No relatório, foi apresentado extenso e detalhado relato sobre os fatos e fundamentos que levaram à autuação, bem como as alegações aduzidas pela Recorrente na impugnação, basicamente as mesmas da peça recursal.

Em linhas gerais, a autuação é decorrente do fato de o Fisco ter entendido que a sucessão de direitos e deveres, prevista nas legislações societária e civil, não dá amparo à transferência: a) do estoque de selos de controle de IPI existentes no estabelecimento incorporado pela Recorrente, na data do evento; b) do Registro Especial para aquisição de selos; e c) do registro concernente ao enquadramento das bebidas para fins de IPI.

Faz-se mister, portanto, em primeiro lugar, analisarmos os conceitos jurídicos de cisão, incorporação e sucessão de direitos e obrigações (âmbito societário) e algumas implicações legais, notadamente no campo tributário.

I) CISÃO, COM VERSÃO DE PATRIMÔNIO EM OUTRA PESSOA JURÍDICA - SUCESSÃO UNIVERSAL

Até 28/03/2011, a empresa Vinhos Duelo Ltda. possuía três estabelecimentos: Matriz (Av. Marechal Castelo Branco, Centro, Pinheiro Preto/SC), Filial 1 (Linha Santo Isidro, Interior, Pinheiro Preto/SC) e Filia 2 (Rodovia Mário Covas, nº 112, Coqueiros, Belém/PA).

Naquela data, a Vinhos Duelo Ltda. foi cindida. Continuou operando no estabelecimento em que situava-se a Filial 2, sob nova razão social, Bebidas Duelo Ltda..

Os acervos da Matriz e Filial 1, neles compreendidos os bens corpóreos e incorpóreos (ex: estoque de bebidas e selos soltos, imóvel, máquinas e equipamentos, registros em órgãos públicos, marcas, fundo de comércio etc.) foram vertidos, respectivamente, em duas empresas preexistentes: a Bebidas Florete Ltda. (Recorrente) e a Vinhos Duelo do Sul Ltda..

Tais alterações encontram-se nos atos societários que suportam as operações, notadamente nos itens 14.02 e 15 do "Protocolo de Intenção da Cisão Parcial da Empresa Vinhos Duelo Ltda. e de Absorção do Patrimônio Cindido" (fls. 2.050 e 2.051):

14.02. TRANSFERÊNCIA PARA A BEBIDAS FLORETE LTDA.:

Face à cisão parcial da Vinhos Duelo Ltda. e à sucessão, em todos os direitos e obrigações, relativos ao estabelecimento localizado à Avenida Marechal Castelo Branco, 750, em Pinheiro Preto, Estado de Santa Catarina, de CNPJ/MF nº 86.549.425/0001-70 e de inscrição estadual nº 250.074.176, serão transferidos para a Bebidas Florete Ltda.:

(...)

15. OUTRAS CONDIÇÕES:

a) Em virtude da cisão parcial da VINHOS DUELO LTDA. e da versão do patrimônio cindido, parte para VINHOS DUELO DO SUL LTDA. e parte para BEBIDAS FLORETE LTDA.:

I) De acordo com o artigo 1.116 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro), as empresas incorporadoras sucedem a empresa

cindida em todos os direitos e obrigações, relativamente ao estabelecimento comercial e ao patrimônio vertidos para cada uma das duas empresas.

(...)"

Destaque-se que os atos societários foram registrados na JUCESC, em 28/03/2011 (fls. 1.409 e 1.411 e 1.412), produzindo efeitos contra terceiros, nos termos do inciso I do art. 1º da Lei nº 8.934/1994 (Lei dos Registros Públicos) e art. 1.154 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil). Foram também efetuadas as devidas alterações no cadastro da RFB (CNPJ), com a concessão de novo registro para o estabelecimento.

Os efeitos societários e patrimoniais da cisão, com incorporação de patrimônio em sociedade preexistente, estão previstos nos artigos 227 e 229 da Lei nº 6.404/1976 e 1.116 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil).

Lei nº 6.404/1976

Cisão

Art. 229. *A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.*

§ 1º *Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.*

(. . .)

§ 3º *A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).*

(. . .)"

"Incorporação

Art. 227. *A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.*

(. . .)

Código Civil

"Art. 1.116. *Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos."*

(g.n.)"

Segundo a Professora Maria Helena Diniz (Dicionário Jurídico, 2º Ed. - São Paulo, 2005, volume 4, página 549), por sucessão, entende-se "(. . .) 3. Na linguagem jurídica: (. . .) b) sequência de pessoas que se substituem; c) seguimento; (. . .) g) **substituição**; (. . .). Direito Comercial: (. . .) b) efeito produzido pelas operações de incorporação, fusão ou cisão, em que **direitos e obrigações relativos a um produto ou conjunto de produtos são transferidos, em caráter singular ou universal, de uma pessoa jurídica para outra.** (g.n.)"

De posse do conceito jurídico de sucessão, é possível então interpretar os artigos da Lei nº 6.404/1976, acima reproduzidos. Em uma operação de cisão, com incorporação do patrimônio cindido por outra pessoa jurídica, a sociedade receptora do acervo vertido substitui a sociedade cindida na condição de titular dos direitos e obrigações relacionados ao patrimônio transferido.

Não resta dúvida de que o instituto da sucessão não se confunde com o da compra e venda, previsto em outro dispositivo legal (art. 481 do Código Civil). É provável que, antes da partilha do acervo, entre os sócios, tenha havido operações de compra e venda de quotas de capital, para que cada um passasse a deter o número de quotas de capital representativo do patrimônio que seria vertido para sua empresa. Mas, de forma, alguma, houve venda de ativos da empresa, tais como, de imóveis, estoques, selos soltos, máquinas e equipamentos etc..

Perscrutamos o conceito jurídico de sucessão, posto que, como fruto das aludidas operações societárias, a Recorrente sucedeu a sociedade cindida em "direitos e obrigações". E o que nos importa neste segundo momento é a abrangência do significado do vocábulo "direitos", de acordo com a legislação societária e o Código Civil.

Quando a Lei nº 6.404/1976 fala em "direitos", refere-se a bens corpóreos e incorpóreos, a saber:

"Lei nº 6.404/1976

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

(. . .)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

(. . .)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

(. . .) (g.n.)"

Consta nos atos societários (vide excerto acima reproduzido) que foi vertido para a Recorrente o estabelecimento localizado na Av. Mar Castelo Branco, Centro, Pinheiro Preto/SC, nele compreendidos todos os direitos e obrigações correlatas.

O conceito de estabelecimento encontra-se no art. 1.142 do Código Civil:

"Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária."

Segundo a doutrina contemporânea, estabelecimento é sinônimo de fundo de comércio. E a amplitude deste conceito merece redobrada atenção desta Turma.

A obra "Código Civil Comentado" (página 1.1165, 6º Ed., São Paulo: Saraiva, 2008) elaborada sob a coordenação da Professora Regina Beatriz Tavares da Silva, traz o seguinte comentário acerca do art. 1.142 do Código Civil: *"Elogiável a distinção a que procedeu o Código entre empresa e estabelecimento, mostrando que este - corriqueiramente designado por fundo de comércio - nada mais é do que a projeção patrimonial daquela, constituindo um conjunto de bens, corpóreos e incorpóreos, unidos pela vontade e determinação de seu titular que é o empresário."*

Sobre fundo de comércio, novamente recorro àquela obra da Professora Maria Helena Diniz (volume 2, páginas 719 e 720): *"(. . .) 3. Conjunto de direitos e bens mobiliários (clientela, nome empresarial, insígnia, patente de invenção, marca de fábrica, mercadorias etc.) pertencentes ao empresário e à sociedade empresária, que lhe possibilita realizar suas atividades econômicas organizadas, voltadas à produção ou circulação de bens e serviços. (. . .)."*

Por fim, vejamos ainda precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

"ADMINISTRATIVO - DESAPROPRIAÇÃO DE EMPRESA - INDENIZAÇÃO - FUNDO DE COMÉRCIO - JUROS COMPENSATÓRIOS - JUROS MORATÓRIOS - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido de incluir na indenização de empresa expropriada o valor do fundo de comércio.

2. O fundo de comércio é considerado patrimônio incorpóreo, sendo composto de bens como nome comercial, ponto comercial e aviamento, entendendo-se como tal a aptidão que tem a empresa de produzir lucros.

3. A empresa que esteja temporariamente paralisada ou com problemas fiscais, tal como intervenção estatal, não está despida do seu patrimônio incorpóreo, o qual oscila de valor, a depender do estágio de sua credibilidade no mercado. Situação devidamente sopesada pelo Tribunal de origem que adotou o arbitramento feito pelo perito, estimando o fundo de comércio em 1/3 (um terço) do patrimônio líquido ajustado a 31/05/1985.

(...)

7. Recurso especial da União provido em parte."

(REsp 704726/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2005, DJ 06/03/2006, p. 329) (grifos nossos) .)"

Pelas legislações societária e civil e os precedente e doutrina reunidos, temos que estabelecimento, ou fundo de comércio, é conjunto dos ativos corpóreos (imóvel, estoques e tributos a compensar relacionados, máquinas e equipamentos etc.) e incorpóreos (marcas, licenças, registros nas autoridades competentes etc.) necessários à consecução dos objetivos sociais e obtenção de lucro. Em princípio, todos os elementos essenciais ao desenvolvimento das atividades produtivas.

Em síntese, até este ponto, temos que, em operações de cisão, com versão de patrimônio em outra pessoa jurídica, esta última sucede, ou melhor, substitui a sociedade cindida na condição de titular dos direitos e obrigações relacionados ao patrimônio vertido. E, por direitos, entendamos como todos os bens corpóreos e incorpóreos necessários à manutenção das atividades produtivas do estabelecimento transferido, fonte produtora de receitas.

E como estes conceitos são aplicados, no âmbito tributário?

Cumpramos reproduzir o art. 109 do CTN:

" Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

Sobre o artigo 109 acima transcrito, comentou o Professor Ruy Barbosa Nogueira (Curso de Direito Tributário, 4º Ed., Ed. Saraiva, 1995, página 104): *"(. . .) quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste."*

O Direito Tributário é silente, no que tange à sucessão de "direitos", em casos de incorporação, fusão e cisão. No art. 132 do CTN, dispõe exclusivamente sobre a sucessão de tributos devidos.

Portanto, podemos desde já concluir que o conceito de sucessão de "direitos e obrigações", presente na legislação societária e no Código Civil, são plenamente aplicáveis no campo do direito tributário.

A título ilustrativo, vale mencionar a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº102, de 23 de abril de 2012, em que o Fisco admite que a sucessora compense ativo representativo de tributos pagos a maior pela sucedida, mencionando, inclusive, como um de seus fundamentos, os artigos 227 e 229 da lei nº 6.404/1976, acima transcritos:

" Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

SUCESSÃO POR CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO - PAGAMENTOS A MAIOR OU INDEVIDOS. Não há qualquer óbice ao aproveitamento dos créditos decorrentes de pagamentos a maior ou indevidos de titularidade da sucedida através de compensação, pela sucessora, de quaisquer débitos próprios relativos a tributos administrados por esta RFB, excetuadas as contribuições previdenciárias e as contribuições recolhidas para

outras entidades ou fundo, ressalvada, porém, a hipótese de inexistência de outro propósito comercial além da economia tributária. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 227 e 229; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 165, inciso I e art. 170; Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 74; IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, arts. 2º, inciso I, 3º, § 8º e 34"

E, por meio do Solução de Consulta Cosit nº 62, de 21 de fevereiro de 2014, também reconhece a amplitude do conceito de "direitos" acima explanada. Permite a transferência de titularidade de projeto aprovado, para fruição de benefícios fiscais, da sucedida para a sucessora. E, igualmente crucial para a presente contenda, confere caráter meramente declaratório aos atos da RFB que formalizam a transferência de titularidade do projeto, ao reconhecer que os efeitos do reconhecimento retroagem à data do requerimento:

"ASSUNTO: Normas de administração Tributária

EMENTA: REPENEC. TRANSFERÊNCIA DA TITULARIDADE DO PROJETO POR INCORPORAÇÃO. HABILITAÇÃO E CO-HABILITAÇÃO. VALIDADE DOS ADEs.

O benefício fiscal do REPENEC pode ser transferido por sucessão, em virtude de incorporação do projeto habilitado, mediante requerimento à Delegacia da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o estabelecimento matriz, desde que observados os limites e as condições fixados na legislação. O Ato Declaratório Executivo (ADE) emitido à pessoa jurídica objeto de incorporação deve ser alterado a fim de fazer constar como beneficiário a sociedade incorporadora. Os ADEs de co-habilitação permanecem válidos, devendo essa informação ser consignada no ADE de transferência do regime por sucessão. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 11.434, de 2006, IN RFB nº 1.074, de 2010

ASSUNTO: Normas gerais de direito tributário

EMENTA: REGISTRO DOS ATOS CONSTITUTIVOS. VALIDADE. EFEITO RETROATIVO.

Os efeitos do registro dos atos constitutivos da empresa retroagem à data de assinatura dos atos, observado o prazo de apresentação estabelecido pelo artigo 36 da Lei nº 8.934, de 1994.

Encerro o tópico, reiterando que, a meu ver, o conceito de "sucessão de direitos", extraído do Direito Privado, emanado dos dispositivos da legislação societária e do Código Civil anteriormente mencionados, devem ser adotados no âmbito do direito tributário.

II) "INFRAÇÃO Nº 1: IPI NÃO LANÇADO - BEBIDA DA LEI Nº 7;798/1989 / SAÍDA DE PRODUTO SEM LANÇAMENTO DE IPI - INOBSERVÂNCIA DE ALÍQUOTA ESPECÍFICA DE IPI" (FLS 9 A 12)

Nos meses de abril a junho e outubro de 2011, foram vendidas bebidas alcoólicas, com adoção do enquadramento fiscal que havia sido conferido aos produtos, quando produzidos pela empresa Vinhos Duelo Ltda. - empresa sucedida, da qual foi vertido o patrimônio com o qual foi constituída a Recorrente, Bebidas Florete Ltda..

Segundo a autuante, a sucessão prevista na legislação societária e no Código Civil não abrange o enquadramento de bebidas alcoólicas, para fins de IPI. Entende que, após a cisão, surgiu um estabelecimento distinto, com novo CNPJ e obrigatoriedade de obter novo enquadramento.

Naquele período, o contribuinte ainda não possuía Ato Declaratório Executivo (ADE) específico, deferindo o enquadramento fiscal de seus produtos, o que somente ocorreu com a publicação do ADE/DRF/JOA nº 70, de 1/7/2011, que produziu efeitos a partir de 16/7/2011. Com efeito, mesmo após a edição daquele ato, foram identificadas diferenças de IPI no mês de outubro de 2001, relativas a produtos que não haviam sido incluídos no citado ADE/DRF/JOA nº 70/2011.

De acordo com o § 8º do art. 209 do Decreto nº 7.212/2010 - RIPI/2010, enquanto não editado ato do Ministério da Fazenda, deve ser adotado enquadramento provisório, na maior classe de valores, observadas as classes por tamanho do recipiente.

Assim, apurou diferenças de IPI, que foram lançadas com acréscimo de multa de ofício qualificada (150%) e juros Selic.

A DRJ corroborou os argumentos da DRF.

Por seu turno, a Recorrente sustenta, em síntese, que:

- poderia utilizar o enquadramento outrora concedido à empresa Vinhos Duelo Ltda., pois a sucedeu em direitos e obrigações, por força da cisão daquela empresa, seguida de incorporação de parte de seu patrimônio pela Recorrente;

- não houve interrupção das atividades do estabelecimento transferido pelos eventos de cisão e incorporação de patrimônio;

- não obstante o citado no item anterior, por cautela, em maio de 2011, requereu à RFB que fosse publicado novo ADE, com o enquadramento de seus produtos o que, apesar de sua insistência, somente teria ocorrido em 01/07/2011, com produção de efeitos a partir de 16/07/2011;

- em relação ADE/DRF/JOA nº 70, de 1/7/2011, com efeitos a partir de 16/07/2011, destaca que, caso fosse necessário novo enquadramento, apenas oito produtos tiveram seus enquadramentos modificados e, deste grupo, apenas um é tributado pelo IPI, o que geraria uma diferença irrisória de IPI não recolhido (R\$ 381,60);

- a própria decisão recorrida reconhece que os novos enquadramentos baixados pelo ADE/DRF/JOA nº 70 eram iguais aos anteriormente válidos para a empresa cindida;

- os artigos 209 e 210 do RIPI/2010 exigem novo enquadramento para produtos novos, o que não foi o caso; e

- apesar de considerar legítima a aquisição de bens selados, aplicou o enquadramento provisório para as bebidas seladas, recebidas da cindida (17.300 caixas).

A meu ver, a incorporação do estabelecimento localizado na Av. Mar Castelo Branco, Centro, Pinheiro Preto/SC pela Recorrente deve ser vista de um modo muito mais abrangente do que uma simples integração de um estabelecimento e seus bens corpóreos.

Os sócios decidiram cindir o negócio de indústria e comércio de bebidas alcoólicas que era desenvolvido pela Vinhos Duelo Ltda. em três novos negócios. E quando digo negócio, refiro-me a todos os direitos e obrigações relacionados a cada uma das três partes em que se dividiu, e, notadamente, ao fundo de comércio.

E, como já expus, entendo como fundo de comércio todos os bens corpóreos e incorpóreos, tudo aquilo que era necessário para que o negócio continuasse a operar normalmente. Inclui-se, portanto, não somente o imóvel e os estoques, máquinas e equipamentos, porém também todos os registros necessários ao seu regular funcionamento. E, dentre eles, o registro das bebidas outrora obtido na RFB, que declara seu enquadramento para fins de IPI.

Observe-se que tal registro determina o valor do IPI, que é adicionado ao preço. Impacta de forma determinante os negócios. Não poderia a Recorrente, durante o período entre o pedido de alteração e a concessão do novo registro, simplesmente, alterar o preço tradicionalmente praticado com os clientes, por uma mera formalidade fiscal. Qual seria a implicação disto para os negócios? Perda de mercado, talvez. Ou a sugestão alternativa seria a de, temporariamente, parar de vender? E os compromissos com fornecedores, clientes, empregados e o próprio Fisco?

Não se está aqui declarando a desnecessidade da alteração cadastral, a qual, com efeito, foi requerida e obtida pelo contribuinte. Está-se, tão somente, colocando-a em um plano inferior ao da continuidade plena do empreendimento. E dando ao novo registro obtido uma conotação declaratória e não constitutiva.

Por fim, chamo a atenção dos Conselheiros para decisão de grande relevância para o presente caso. A discussão é idêntica e envolve a empresa Vinhos Duelo Ltda. (antiga Vinhos Duelo do Sul Ltda.), uma das sociedades constituídas como resultado da cisão da Vinhos Duelo Ltda..

Trata-se do Acórdão nº 3403-003.354, proferido em sessão de 29 de janeiro de 2015, em que por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário, no que concerne à utilização pela sucessora do enquadramento para fins de IPI outrora concedido para a sucedida. Até a conclusão do presente voto, constava do sítio virtual do CARF que o processo ainda se encontra nesta corte administrativa, pendente julgamento de embargos de declaração.

Reproduzo a parte da ementa que interessa para o presente tópico:

"ENQUADRAMENTO DE PRODUTOS. ADE. CISÃO. INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO.

O contribuinte que incorpora parte do patrimônio vertido em decorrência de processo de cisão, sem interrupção do processo de industrialização dos mesmos produtos, tem assegurado o

direito de uso do enquadramento dos produtos concedidos ao estabelecimento da empresa cindida, desde que não haja modificação do preço dos produtos, não se tratando de hipótese para utilização do enquadramento provisório."

Com base no acima exposto, concluo, votando pelo cancelamento do crédito tributário lançado de ofício, relativo à diferença de IPI existente entre os valores constantes das Classes de valores adotadas pela Recorrente, presentes do registro originalmente concedido à sociedade cindida e depois ratificado pelo próprio Fisco, quando da concessão do registro em nome da Recorrente, e os adotados pela autuante, que eram os valores máximos da tabela.

III) NECESSIDADE DE OBTENÇÃO DE NOVO REGISTRO ESPECIAL e LEGITIMIDADE DOS SELOS TRANSFERIDOS OU ADQUIRIDOS DA EMPRESA SUCEDIDA

Em 28/03/2011, 430.321 selos de controle foram transferidos para a Recorrente, por força das comentadas operações societárias. Nos meses de abril a junho de 2011, outros 400.000 foram adquiridos em repartição da RFB, porém com uso do Registro Especial da sucedida, Vinhos Duelo Ltda., totalizando 830.321.

Em 29/10/2010 foi requerido pela Recorrente novo Registro Especial, o qual somente foi concedido em 03/06/2011. A partir desta data, passou a adquirir selos em seu próprio nome.

Em 27/10/2011, a Recorrente comunicou formalmente possuir estoque de selos que não se encontravam em seu nome, com a intenção de devolvê-los. A RFB considerou que a comunicação fora intempestiva e não mais caberia sua devolução, porém sua apreensão, para destruição. A iniciativa do contribuinte acabou por deflagrar um processo de fiscalização, o qual, entre outras implicações, resultou na destruição de um estoque de 333.712 unidades.

A fiscalização alegou que cada estabelecimento é um contribuinte distinto e autônomo. Que o Registro Especial para aquisição de selos é concedido ao estabelecimento. Que, todavia, o estabelecimento não é um mero conjunto de bens, existentes em um endereço. É necessário que esteja vinculado a um pessoa jurídica. Sendo assim, quando há transferência da titularidade do estabelecimento, há necessidade de se requerer novo Registro Especial.

Destaca que o Registro Especial não se transfere de uma pessoa jurídica para outra por sucessão, derivada de cisão, seguida de incorporação.

Nesta linha, concluiu que os selos transferidos da cindida para a Recorrente (430.357) e os adquiridos em nome daquela pessoa jurídica (400.000) foram comprados irregularmente (art. 315 do RIPI/2010). Foi aplicada a multa regulamentar prevista no inciso II do art. 585 do RIPI, equivalente a R\$ 1,00 por selo adquirido irregularmente (total de R\$ 830.357,00). Análise especificamente a cobrança desta multa no tópico seguinte.

A obrigatoriedade de obtenção do Registro Especial para funcionamento e aquisição de selos de controle das bebidas alcoólicas produzidas e comercializadas pela Recorrente, classificadas no Capítulo 22 da TIPI, está prevista no art. 284 do RIPI/2010 e nos artigos 2º, 3º e 21 da IN SRF nº 504/2005. Reproduzo este último, abaixo:

"Art. 2º Os produtores, engarrafadores, cooperativas de produtores, estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores dos produtos a que se refere esta Instrução Normativa estão obrigados à inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não podendo exercer suas atividades sem prévia satisfação dessa exigência.

§ 1º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com o tipo de atividade desenvolvida, e será específico para:

(. . .)

Art. 3º O registro especial será concedido pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal (DRF) ou da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic), em cuja jurisdição estiver domiciliado o estabelecimento, mediante expedição de Ato Declaratório Executivo (ADE), a requerimento da pessoa jurídica interessada que deverá atender aos seguintes requisitos:

(. . .)

Art. 21. O fornecimento de selo de controle será condicionado à concessão do registro especial de que trata o art. 2º." (g.n.)

No tópico I, discorri longamente acerca dos efeitos da sucessão de bens e direitos, derivadas da cisão da empresa Vinhos Duelo Ltda. e versão de parte de seu patrimônio na Recorrente. Em suma, expus que é sucessora de todos os bens corpóreos e incorpóreos necessários à continuidade das atividades operacionais, neles incluídos, indubitavelmente, por imprescindíveis que eram, os registros obtidos pela sucedida na RFB: enquadramento das bebidas para fins de cálculo do IPI, tratado no item precedente, e o Registro Especial, necessário para a aquisição de selos de controle.

Sobre o Registro Especial concedido à Recorrente em 03/06/2011 (ADE DRF/JOA nº 62/2011), assim como o ADE/DRF/JOA nº 70, de 1/7/2011, que dispôs sobre o enquadramento fiscal para fins de IPI das bebidas, entendo que teve caráter meramente declaratório e não constitutivo.

Portanto, dou provimento às alegações da recorrente, no que concerne à legitimidade da transferência de selos de controle da empresa sucedida e das aquisições destes, com a utilização do Registro Especial que estava em nome daquela sociedade. Como consequência direta do reconhecimento da legitimidade de tais operações, deve ser cancelada a multa regulamentar aplicada, no montante de R\$ 830.357,00, que tinha como fundamento o inciso II do art. 508 do RIPI/2010.

Não obstante ter decidido, em questão idêntica, em sentido oposto ao que acabei de explanar, tenho o dever de remeter-me, novamente, ao Acórdão nº 3403-003.354, proferido em sessão de 29 de janeiro de 2015. Pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto ao direito à utilização dos selos transferidos da sucedida para a sucessora, a saber (trecho da decisão aplicável ao presente tópico):

*"(. . .) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto: (. . .)
b) ao direito à utilização dos selos transferidos da sucedida para a sucessora.(. . .)"*

IV) SAÍDA DE PRODUTOS SEM SELO DE CONTROLE E EXCESSO DE SELOS EM ESTOQUE

A fiscalização auditou o saldo de selos de controle de 31/10/2011, registrado no Livro de Entradas e Saídas de Selo de Controle. Encontrou saldo negativo, isto é, excesso de selos de controle, de 488.498.

Nos termos do art. 300 do RIPI/2010, caracteriza-se como saída de produtos sem aplicação de selo o excesso de selos de controle. E, com base no art. 301, cobrou IPI sobre as saídas cursadas sem selos de controle, com multa de ofício agravada (150%) e juros Selic. E no inciso I do art. 585, multa regulamentar, igual ao valor comercial dos produtos saídos sem selo de controle, não inferior a R\$ 1.000,00.

Em sua defesa, a Recorrente aponta erros nos cálculos da fiscalização e conclui que não houve excesso de selos em estoque.

Nas fls. 85 a 101, constam os elementos utilizados pelo Fisco. E, com base neles, entendo que assiste razão à Recorrente.

Na fl. 90, o agente fiscal detalha o trabalho realizado:

A auditoria de estoque de selos consiste na comparação do saldo escritural com o estoque físico de selos, apurando-se, dessa forma, a diferença existente para cada tipo/cor de selo. A quantidade de selo existente Estoque físico menos a quantidade do saldo escritural resulta na diferença total de selo.

Na fl.88, apresenta o seguinte quadro:

SELO/MÊS	SALDO FINAL EM 31/10/2011, CITADO NO LIVRO (AUTENTICADO) DE REGISTRO DE ENTRADA E SAÍDA DO SELO	QUANTIDADE A GLOSAR REFERENTE ENTRADA IRREGULAR EM 31/03/2011	QUANTIDADE A GLOSAR REFERENTE SELOS ADQUIRIDOS IRREGULARMENTE NO PERÍODO 01/04/2011 A 02/06/2011	QUANTIDADE JÁ BAIXADA PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE NO LIVRO DE SELO (REFERENTE A PARTE DE SELOS ADQUIRIDOS IRREGULARMENTE)	CÁLCULO DO SALDO FINAL AJUSTADO DO LIVRO DE ENTRADA E SAÍDA DO SELO DE CONTROLE REFERENTE A 31/10/2011
BEBIDA ALCOÓLICA VERDE (Código: 9737-14 ou 9837-14)	255.039	75.970	100.000	52.475	131.544
BEBIDA ALCOÓLICA AZUL MARINHO (EXPORTAÇÃO) (Código: 9737-16)	44.909	168.410	0	59.317	-64.184
AGUARDENTE LARANJA (Código: 9745-11)	135.150	59.692	300.000	83.694	-140.848
AGUARDENTE AZUL (Código: 9745-12)	1.862	2.520	0	2.274	1.616
VINHO VERDE (Código: 9822-11)	13.720	46.312	0	46.312	13.720
BEBIDA ALCOÓLICA CINZA (Código: 9737-12)	77.417	77.417	0	0	0
TOTAL	528.097	430.321	400.000	244.072	-58.152

Nas fls 90 a 92, acresce ao saldo negativo de 58.152 a quantidade de selos adquiridos regularmente, no montante de 430.346. Chega, assim, ao excesso de 488.498.

No cálculo da fiscalização, verifica-se duas imperfeições que o fulminam.

Nas fls. 86 e 87, consta que o montante de 244.072 (vide tabela acima) consiste no saldo de 03/06/2011 de selos de controle supostamente adquiridos irregularmente. Ora, se se trata de SALDO, então, nele, obviamente, já se encontravam computadas todas as ENTRADAS e saídas de selos irregulares. Portanto, não haveria que se deduzir do saldo escritural de 31/10/2011 (528.097 - vide tabela acima) os montantes de 430.321 e 400.000, representativos das ENTRADAS supostamente irregulares de selos. Portanto, o volume de entradas (total de 830.321) foi computado duas vezes no processo de validação.

A segunda imperfeição diz respeito às operações com selos consideradas como regulares, pois efetuadas após a obtenção do Registro especial, em 03/06/2011. Agiu corretamente a fiscalização, quando computou as compras regulares, no montante total de 430.346. Entretanto, por outro lado, não computou as baixas, por vendas ocorridas nos meses de junho a outubro de 2011. Na hipótese de não terem sido registradas vendas naquele período, o que parece-me pouco provável, uma vez que a empresa se encontrava em operação, tal informação deveria constar no Relatório Fiscal.

Por oportuno, registro que a Recorrente, na peça recursal (fl. 3.033), afirma que houve vendas.

Com base acima exposto, concluo que houve erro no processo de validação do saldo escritural de selos de controle de 31/10/2011. Portanto, voto por considerar nulos os correspondentes lançamentos do IPI, acrescido de multa de ofício qualificada e juros Selic, no total de R\$ 362.638,06, e da multa regulamentar, de R\$ 1.464.296,36.

V) TRIBUTAÇÃO PELO IPI DE BONIFICAÇÕES

Apesar de não ter sido expressamente mencionado no Relatório Fiscal, a Recorrente alega que houve lançamento de ofício de IPI sobre saídas de mercadorias dadas a clientes como bonificação.

Explica tratar-se, na verdade, de *"estratégia comercial para vender mais e superar concorrentes"*. *"Ao invés de ofertar diferença monetária no produto, a Recorrente opta por entregar um número maior de produtos do que aquele pedido pelo cliente, sem cobrar por eles."* Nesta linha, aduz que os valores não devem ser tributados pelo IPI ***"por não integrarem o valor da operação previsto no art. 47 do CTN."*** Tratava-se, portanto, de descontos concedidos, incondicionalmente.

E aduz que não o Fisco não poderia ter efetuado tal lançamento, pois haveria discussão judicial sobre o tema, com identidade de objeto e partes, consubstanciada no processo nº 2009.72.03.000276-8, distribuído perante a Vara Federal Única da Subseção Judiciária de Joaçaba/SC. O processo estaria sobrestado no TRF 4º Região, aguardando julgamento do tema pelo STF, em sede de repercussão geral. A ação judicial teria sido originalmente proposta pela Vinhos Duelo Ltda., porém, com a cisão, seguida de incorporação, a representação processual teria sido regularizada, passando a Recorrente a ocupar o polo ativo da ação.

Citados argumentos foram incluídos na impugnação e rechaçados pela DRJ. Consignou que a aludida ação judicial é de pessoa jurídica diversa, inexistindo identidade entre as partes. No mérito, entende que as bonificações, na verdade, equivalem a descontos, os quais integram valor tributável para fins de IPI (inciso II do *caput* e § 3º do art. 190 do RIPI/2010).

A ação judicial consta dos autos. No pedido realmente consta a discussão em tela. Contudo, não se encontra nos autos despacho, deferindo a transferência do polo ativo da referida ação judicial. Assim, entendo que não haveria fundamento para votar pelo não conhecimento da matéria, por concomitância (Súmula CARF nº 1).

Não obstante, é importante mencionar que, em consulta ao sítio virtual do TRF 4º Região, verifiquei que, em 14/04/2015, houve trânsito em julgado de decisão favorável à Vinhos duelo Ltda., em razão de o STF ter declarado inconstitucional a incidência do IPI sobre descontos incondicionais (*leading case*: RE 567.935).

Apesar de não haver evidências documentais de que a Recorrente figura no polo ativo da referida decisão judicial, a decisão do STF, em sede de repercussão geral, deve ser seguida por este colegiado, nos termos do § 2º do art. 53 do RICARF.

Processo nº 10925.722626/2013-25
Acórdão n.º **3301-003.235**

S3-C3T1
Fl. 53

Assim, voto dar provimento ao recurso voluntário, no que concerne à não incidência do IPI sobre as bonificações.

CONCLUSÃO

Voto pelo provimento do recurso voluntário e exoneração do crédito tributário.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator