



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

Processo n° 10925.723015/2012-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.534 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria IPI Bebidas - Registro Especial e Selo de Controle
Recorrente VINHOS DUELO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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.

REDUÇÕES DO IMPOSTO. PRECLUSÃO.

Nos termos do disposto no artigo 17 do Decreto 70.235, de 1972 (PAF), considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

DIFERENÇAS NO ESTOQUE DE SELOS DE CONTROLE. IMPOSTO DEVIDO E MULTA REGULAMENTAR.

As diferenças reais constatadas no estoque de selos de controle, como excesso ou como falta, enseja a cobrança do IPI correspondente, com amparo nas disposições dos artigos 300 e 301 do RIPI/2010. E sobre a quantidade apurada como excesso no estoque cabível a exigência da multa regulamentar reproduzida no artigo 585, I, do mesmo RIPI.

MULTA REGULAMENTAR. EMPREGO OU POSSE DO SELO LEGÍTIMO NÃO ADQUIRIDO DIRETAMENTE DA REPARTIÇÃO FORNECEDORA.

É devida a multa prevista no inciso II do art. 585 do RIPI/2010 quando constatada a posse ou o emprego de selos de controle que o contribuinte não adquiriu diretamente da repartição fornecedora, sendo que se considera aquisição direta apenas aquela efetuada pelo estabelecimento com sua própria identificação perante o CNPJ.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. INEXISTÊNCIA.

A conduta verificada não se subsume às condições do art. 71 da Lei nº 4.502/1967, sendo assim, impõe-se afastar a multa qualificada, dando lugar a multa regulamentar.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INEXISTÊNCIA.

A solidariedade só cabe quando verificadas as condições estipuladas nos artigos 124 e 135 do CTN. Diante da inexistência dessas condições impõe-se afastar a sujeição passiva.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, deu-se provimento para (a) reconhecer o direito do contribuinte sucessor continuar a utilizar as classes de enquadramento de bebidas que já haviam sido anteriormente concedidas à sucedida; (b) reduzir a diferença no estoque de selos para 9.073 selos (com base no demonstrativo constante da declaração de voto da Conselheira Mônica Monteiro Garcia de los Rios), devendo o imposto ser calculado com base no critério do art. 46, § 4º, da Lei nº 4.502/64, considerando-se as diferenças e os maiores valores de produtos em relação a cada cor de selo; (c) considerar preclusa a alegação em relação à redução prevista no art. 150, § 3º do RIPI/2002, por não ter sido efetuada em impugnação; (d) reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%; e (e) excluir as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias do polo passivo da autuação; 2) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto: (a) à exclusão das bonificações da base de cálculo do IPI; e (b) ao direito à utilização dos selos transferidos da sucedida para a sucessora. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (relator), Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti. Designada a Conselheira Mônica Monteiro Garcia de los Rios, que participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Felelon Moscoso de Almeida para redigir o voto vencedor. A Conselheira Mônica Monteiro Garcia de los Rios também apresentou declaração de voto.

assinado digitalmente

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

assinado digitalmente

DOMINGOS DE SÁ FILHO - Relator.

assinado digitalmente

MÔNICA MONTEIRO GARCIA DE LOS RIOS - Redatora do voto

vencedor

Participaram do julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim (Presidente), Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente), Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário visando modificar a decisão de piso que manteve intocável o crédito tributário constituído referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI do período de apuração de 01/04/2011 a 31/10/2011.

Os sócios foram colocados na condição de solidários, ofereceram resistência às acusações juntamente com a Impugnante. Aderiram à defesa os sócios: ESTELA MARI DE COSTA DENARDI, MARI ESTELA PENSO, MAURO ROQUE DE COSTA, MEIRE JUSTINA DE COSTA BOGONI.

Acusação é de que a Recorrente teria dado saída a produtos, bebidas alcoólicas sem o lançamento do imposto ou com insuficiência de lançamento. Segundo se extrai da narrativa que houve por parte da Interessada aproveitamento da concessão do “**Ato Executivo Declaratório - ADE**” de outra pessoa jurídica. Consta também que em relação algumas notas fiscais de saídas, o Contribuinte informou valores de IPI inferiores ao correto, **desconsiderando o enquadramento provisório** que lhe era aplicável no período que antecedeu a concessão do Ato Executivo Declaratório – ADE, especificamente, ao período antes de 16 de julho de 2011.

Há acusação, ainda, de saída de produtos sem selo de controle, atribuição conferida pelo excesso no estoque, falta de recolhimento do imposto. Consta que as saídas de bebidas sem estarem seladas se caracterizaram pelo excesso verificado no estoque físico de selos de controle, fatos ocorridos no período de 17/10/2011.

Em decorrência dessa atitude foi apurado diferença de IPI e lançado, cujo detalhamento encontra consignada em planilhas do anexo 5 e 6 do Relatório de Atividade Fiscal. Afirma a fiscalização para apuração da diferença para cada produto, em cada período mensal, foi feito cálculo do IPI para cada inserção, considerando o valor unitário atribuído ao produto, subtraindo da soma de IPI destacado nas notas, correspondentes aos mesmos produtos e períodos.

A fiscalização na apuração do crédito tributário adotou para o cálculo a saída do produto de maior conteúdo, no caso a bebida condicionada em garrafão.

Todas as acusações são provenientes do processo de cisão parcial procedida na empresa produtora de vinho que se denominava **Vinhos Duelo Ltda.**, inscrita no CNPJ sob o número 86.549.425/0002-50, após passou denominar BEBIDAS FLORETE LTDA., que teve parte do seu patrimônio vertido para empresa recorrente **Vinhos Duelo do Sul Ltda.**, 12.678.989/0001-76, entre os bens vertidos para empresa recorrente encontra a instalação produtora, denominada pelos sócios de destilaria, localizada Linha Santo Isidoro, Município de Pinheiro Preto, Santa Catarina.

A Recorrente recebendo a instalação produtora, destilaria localizada Linha Santo Isidoro, Município de Pinheiro Preto, Santa Catarina, dando continuidade, sem interrupção, a produção dos produtos que até então eram produzidas pela empresa cindida. A Interessada tendo substituída a empresa cindida em bens e direitos, inclusive o estabelecimento produtor, continuou a utilizar os rótulos, esses aprovados pelo Ministério da Indústria e da

Agricultura, e, os selos, esses requeridos pela empresa cindida (VINHOS DUELO LTDA.) a Receita Federal do Brasil.

A empresa cindida, agora Bebidas Florete Ltda., foi transferida para Rodovia Mário Covas, 112, Belém-PA. A empresa recorrente tomando posse da destilaria e dando continuidade a produção, formulou consulta ao Ministério da Indústria e da Agricultura quanto a possibilidade de continuar utilizando os rótulos e da autorização de fabricação dos mesmos produtos que vinha sendo produzidos pela empresa cindida.

Em resposta a consulta o Ministério da Indústria e da Agricultura entendeu desnecessária solicitação e manteve o direito da cessionária, Vinhos Duelo Ltda. em utilizá-los, bem como, manteve a mesma autorização de produção.

A consulta a Receita Federal do Brasil deu-se de modo verbal diretamente ao auditor que se encontrava na empresa em procedimento de fiscalização quando se processava a cisão, esse teria afirmado que não existia óbice a manutenção do selo de controle. No relatório fiscal o auditor confirma a consulta, mas informa que recomendou uma consulta por escrito.

Conforme narrado, inicialmente a denominação da Recorrente era “**Vinhos Duelo do Sul Ltda.**”, inscrita no CNPJ número 12.678.989/0001-76, posteriormente passou adotar a denominação de “**Vinhos Duelo Ltda.**” Denominação” Vinhos Duelo Ltda.” era a denominação de outra empresa inscrita no CNPJ sob o número 86.549.425/0002-50, que posterior ao procedimento de cisão parcial, passou a utilizar o nome de **Bebidas Florete Ltda.**, a partir de março de 2011.

A acusação de utilização de selos de controle de terceiro, no caso, se refere àqueles pertencentes à empresa cindida, agora chamada **Bebidas Florete Ltda.**, CNPJ sob o número 86.549.425/0002-50, que o estabelecimento industrial, conhecido pelos sócios como destilaria, passou a pertencer a empresa recorrente.

O auditor entende que com a cisão/incorporação há interrupção formal das atividades da empresa cindida e o início por outra empresa. Decorrente desse entendimento concluiu pela venda de bebidas alcoólicas sem selo de controle de IPI.

Arguem em sua defesa a Recorrente, antigo Vinhos Duelo do Sul Ltda., que ao incorporar parte do patrimônio vertido em razão da cisão, sucedeu a cindida em todos os bens, direitos e obrigações relacionadas ao estabelecimento fiscalizado, isto é, local onde funcionava a filial número “2” da cindida, a inscrita no CNPJ 86.549.425/0002-50.

Entendem os Recorrentes que a cisão tem os mesmos efeitos jurídicos da incorporação, conforme dispõe o parágrafo terceiro do art. 229 da Lei da Sociedade anônima, o qual remete ao artigo 227 do mesmo diploma legal, que conceitua incorporação, afirmando que o corre sucessão pela incorporadora em todos os direitos da incorporada, em sendo assim, ao manter as atividades e a tributação anterior do estabelecimento, que chamam de estabelecimento incorporado (destilaria), obteve o direito de utilizar os selos já adquiridos pelo estabelecimento da empresa cindida, que além de adquirir outros selos diretamente da Receita Federal do Brasil com anteparo no Registro Especial que gozava o estabelecimento industrial.

Diz que os “Selos de Controle de Bebidas” pertencem ao estabelecimento industrial situado na linha Santo Isidoro, km 1,6 no Município de Pinheiro Preto, Estado de Santa Catarina.

Contesta o raciocínio do auditor fiscal, diz que é incompatível com as noções de “estabelecimento”, que é ilógico, porque não houve nem transferência e nem aquisições de terceiros, pois ninguém transfere para si próprio o que já possui, e, nem adquire o que já tem posse e propriedade.

Contestou também a desconsideração do enquadramento dos produtos para fins de tributação do IPI, anteriormente concedido para o estabelecimento da empresa sucedida.

Nessa mesma linha de pensamento impugnou o enquadramento feito pelo fisco, depois de obter o Ato Executivo Declaratório – ADE DRF/JOA nº 70/2011, que continuou aplicando o enquadramento provisório para alguns produtos, que supostamente, não estavam relacionados em tal documento.

Contesta ponto a ponto da acusação. A decisão recorrida rejeita os argumentos ao fundamento de que a sucessão empresarial motivada por cisão e incorporação, com alteração de número de inscrição de CNPJ, ainda que o endereço continue o mesmo, em conformidade com os termos do princípio da autonomia de estabelecimento, o 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 ao selo de controle próprio, ou seja, adquiridos diretamente da repartição fiscal de jurisdição. Constatado a falta ou insuficiência de lançamento do imposto decorrente de enquadramento de classe de valores incorreto deve ser objeto de apuração de ofício. Manteve multa de ofício qualificada de 150%. Manteve exigência do imposto sobre saídas de bebidas sem selo.

Sobreveio o Voluntário, em síntese, sustentando os mesmos argumentos da peça inicial.

Tomando conhecimento da decisão em 23 de maio de 2013, interpõe o Recurso em 24 de junho de 2013. (fl. 2298). Ressalta-se, a intimação à sócia ESTELA MARI DE COSTA DENARDI, MARI ESTELA PENSO, MAURO ROQUE DE COSTA, MEIRE JUSTINA DE COSTA BOGONI, a todos ocorreu em 02 de julho de 2013, “AR” fl. 2528/2530.

A ciência ocorreu em 23 de maio de 2013 a Interessada, excluindo o dia do recebimento e passa a contar a partir do primeiro dia após o recebimento, assim sendo, o prazo iniciou-se em 24 de junho (sexta-feira) e findou em 22 de junho de 2013 (sábado), não havendo expediente na repartição, restou prorrogado para o primeiro dia de expediente, 24.06.2013, segunda-feira.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho - relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A contenda se refere à utilização de selo concedido à pessoa jurídica distinta da pessoa que o utilizou; apuração de diferenças decorrentes descondição do enquadramento concedido aos produtos do estabelecimento sucedido para fins de tributação do IPI; aplicação de multas qualificadas; sujeição passiva e arrolamento de bens.

NULIDADE ALEGADA.

A fiscalização identificou todos os tipos de selos de posse do contribuinte, tanto àqueles provenientes da empresa cindida, quanto os adquiridos por ele diretamente da RFB. Posteriormente, identificou por meio das notas fiscais os produtos comercializados no mercado interno e os exportados. Demonstrou minudencia de cada um e o seu emprego, o fez por meio das planilhas incluídas no relatório fiscal. Destacou o emprego do selo amarelo, verde e azul. Separou as exportações e excluiu da base de cálculo, mas usou o valor encontrado para aplicar a multa.

De acordo com cada produto consignado na nota fiscal atribuiu o selo devido, assim, atribuiu o preço das tabelas.

Detectado a quantidade e apurado a diferença negativa, em conformidade com a legislação, corresponde à quantidade de produtos que saíram indevidamente selados com selo não obtidos diretamente da RFB, considerado saídas sem o selo cabível, concluiu corretamente que excesso de estoque físico, caracteriza saída de produto sem selo, amparado no dispositivo do art. 300 do Regulamento.

Portanto, alegação de que a fiscalização adotou o preço do produto embalado em recipientes de 4 (quatro) e 5 (cinco) litros, quando a comercialização desse tipo é insignificante, representando apenas 0, 001%, não configura motivo capaz de dar azo à nulidade, pois são ajustes que, se cabíveis, podem ser efetuados no lançamento.

Também não assiste razão à Recorrente quando suscitou a nulidade do lançamento por não ter a fiscalização aplicado as reduções do imposto previstas no art. 150, § 3º, do Decreto 4.544/2002, e no art. 9º, I, da IN RFB 866/2008. Ocorre que tal matéria não foi abordada na Impugnação, operando-se a preclusão, nos termos do art. 17 do decreto 70.235, de 1972. Não fosse isto, as reduções, se devidas, também poderiam ser objeto de ajustes ao lançamento, não sendo motivo a acarretar sua nulidade.

MÉRITO

A primeira questão a ser dirimida se refere à utilização pela Recorrente de selos adquiridos pela empresa cindida.

As razões recursais são assente de que o direito socorre a tese defendida, pois se depreende do pensamento exposto que ao incorporar o estabelecimento físico decorrente de processo de cisão parcial, autoriza-a utilizar os selos até então adquiridos e de posse da empresa cindida em decorrência de tratar de um bem pertencente ao estabelecimento industrial, em sendo assim, também passou a ser o proprietário dos mesmos.

A cisão como se sabe refere-se à operação pela qual uma sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais empresas, que podem ser sociedades já existentes ou serem constituídas a partir dessas parcelas. A norma legal está disposta no art. 229 da Lei das Sociedades Anônimas:

“Art. 229 – A cisão e a operação pela qual a companhia transfere parcela 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.”

A doutrina ensina que há quatro tipos de cisão, aquela operacionalizada sem extinção, com extinção, sem incorporação e com incorporação. O caso concreto é de cisão parcial com incorporação parcial do patrimônio da empresa cindida, em sendo assim, a sociedade cindida continua existindo, agora com um patrimônio menor e em outro local.

Vislumbro da irresignação recursal que a empresa recorrente busca seu direito na disposição do parágrafo 3º do art. 229 da Lei das Sociedades Anônimas. Aprofundando-se pouco mais no texto legal, faz-se necessário transcrever o §3º do artigo retro transcrito, e, em virtude da leitura do mesmo, também o dispositivo da mesma Lei que fala da Incorporação, o art. 227:

“Art. 229 (...)

§3º. A cisão, com conversão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá as disposições sobre 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.” Grifou-se

Embora a questão não se resolve simplesmente em decorrência da cisão, mas, ressurtiu-me de uma leitura mais atenta do parágrafo terceiro do art. 229 e do art. 227, vinha afirmando anteriormente que se o caso fosse de incorporação, estava resolvida a querela, pois a incorporação como é cediço se refere à operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra sociedade. Em virtude dessa absorção extingue-se a sociedade incorporada, **sucedendo-a em todos os direitos e obrigações a sociedade incorporadora**, matéria tratada pelo art. 227 da Lei das Sociedades Anônimas.

No momento em que o § 3º do art. 229 dispõe que a cisão segue a mesma regra estabelecida pelas disposições sobre incorporação, passo fazer novo juízo da questão.

Assim, tenho que a sustentação de que incorporação de parte do patrimônio, a empresa incorporadora sucede a cindida em todos os direitos e obrigações prospera, a cisionada responde pelas obrigações até o limite da parcela dos direitos vertido, e, assume os direitos da empresa cindida balizadas pelo protocolo e o instrumento de cisão, assim, os efeitos da cisão são os mesmos da incorporação e da fusão.

Esse entendimento vai propiciar no deslinde das questões aqui tratadas, principalmente, no que tange a necessidade ou não de pedido de regime especial e enquadramento dos mesmos produtos que vinham sendo produzidos no estabelecimento incorporado.

DO REGISTRO ESPECIAL E DO ENQUADRAMENTO DOS PRODUTOS.

O primeiro ponto a ser enfrentado, independentemente da questão que envolve utilização do selo não solicitado diretamente da RFB pela autuada, é o registro especial.

Entende a empresa Recorrente que as disposições da IN/SRF nº 504/2005 socorre-a quanto a desnecessidade de solicitação de registro especial em razão da mudança da pessoa jurídica, vez que não houve modificação em relação aos produtos.

Da leitura das disposições contidas na IN/SRF nº 504/2005, que trata do registro especial, além de habilitar a pessoa jurídica, se refere diretamente ao estabelecimento produtor, isso é, a unidade fabril, procedendo o enquadramento dos produtos (bebidas) produzidas naquele local. Concretizado o enquadramento, só se exige atualização quando ocorrer modificação no produto ou a fabricação de novo produto, essa é a regra do § 2º do art. 2º, *in verbis*:

§ 2º do art. 2º - A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com o tipo de atividade desenvolvida, e será e específico para:

I – produtor, quando no estabelecimento industrial ocorrer, exclusivamente, operação de fabricação e/ou acondicionamento para venda a granel dos produtos de que trata esta Instrução Normativa;

II – engarrafador, quando no estabelecimento industrial ocorrer operação de engarrafamento dos produtos, próprios ou de terceiros, de que trata esta Instrução Normativa;”

Assim, concretizado o enquadramento dos produtos, inicialmente, vincula certa pessoa jurídica, art. 4ª, da IN/SRF nº 504/2005, após qualquer alteração em relação ao registro, seja quanto ao beneficiário ou modificação nos produtos, a notícia deve ocorrer por meio de comunicação a Receita Federal, conforme redação do art. 9º do mesmo diploma legal, que autoriza as modificações, desde que seja informados no prazo de 30 (trinta) dias a DRF, é o que se extrai da leitura:

“Art. 9ª Após a concessão do registro especial, as alterações verificadas nos elementos constantes do art. 4º deverão ser comunicadas à DRF ou DEFIC da jurisdição do estabelecimento, no prazo de trinta dias, contado da data de sua efetivação ou, quando for o caso, do arquivamento no registro do comércio, juntando cópia dos documentos de alteração.”

O deslinde dessa querela está em decidir se a alteração do produtor obriga o contribuinte a fazer o pedido de reenquadramento ou novo pedido de enquadramento dos produtos.

O auditor fiscal entendeu que a cisão paralisou formalmente as atividades do contribuinte ali instalado anteriormente, no caso a empresa BEBIDAS FLORETE LTDA., concluindo, que no caso de mudança da pessoa jurídica produtora há obrigação da pessoa jurídica solicitar novo enquadramento.

Ao contrário do pensamento do fiscal, a empresa recorrente pensa que não é obrigada porque ela está na condição de substituta da empresa cindida no mesmo estabelecimento produtor, porque no seu caso não houve modificação em relação aos produtos produzidos naquele estabelecimento, daí entender desnecessário o enquadramento como o reenquadramento, considerando que o estabelecimento detinha o registro especial, conseqüentemente, o enquadramento dos produtos ali produzidos e comercializados.

Após melhor análise, tomando como norte a norma do § 3º do art. 229 e a disposição do art. 227, ambos da LSA, penso que assiste razão a empresa recorrente, pois concretizado o enquadramento das bebidas produzidas no estabelecimento industrial transferido a outra pessoa jurídica, e não havendo alteração dos produtos ali produzidos, o fato da troca de contribuinte não impõe nova solicitação, pois tenho que aquele estabelecimento subroga autorização concedida à pessoa jurídica antes ali instalada.

Examinando os assuntos tratados pela Instrução Normativa nº 796/2007, no art. 4º cuida de produtos lançados no mercado, autorizando a comercialização, a partir da data do envio da solicitação, condicionando ao cumprimento das normas relativas à comercialização e à fiscalização, *in verbis*:

Art. 4º - Os produtos a serem lançados no mercado poderão ser comercializados a partir da data do envio da solicitação, nos termos do art. 2º, desde que haja cumprimento das normas relativas à comercialização e à fiscalização dos mesmos, especialmente quanto ao:

I - registro especial e ao selo de controle de que trata a Instrução Normativa SRF nº504, de 3 de fevereiro de 2005, se for o caso;

No caso em tela não se trata de lançamento de produtos, mas essa concessão permitida pela Autoridade Fiscal, que autoriza a comercialização dos produtos desde do início da solicitação beneficia a recorrente, visto que, ao incorporar o estabelecimento detentor da cindida, esse já dispunha do registro especial e do enquadramento dos produtos ali produzidos.

Ressalte-se que o Ministério da Agricultura, em resposta a consulta formulada pela Interessada, manifestou-se afirmando que quando não houver modificação do produto industrializado desnecessário nova solicitação de autorização, independentemente da mudança da pessoa jurídica produtora.

Tenho que mesmo com advento da Instrução Normativa nº 796/2007, a IN nº 73, de 31 de agosto de 2001, que expressamente não restou revogada, pois, no seu artigo 68 não menciona a IN 796/2007:

“Art. 68 – Ficam formalmente revogadas, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de outubro de 2001, as Instruções Normativas SRF nº 29, de março de 1999 e nº 58, de 26 de maio de 2010.”

Diante da não revogação expressa, mesmo a título de enriquecimento do conhecimento como esse assunto sempre foi tratado, transcreve-se o que dispõe o art. 18 da IN SRF 73/2001:

“Art. 18 – Na selagem das bebidas, o estabelecimento deverá utilizar selo do tipo e cor indicados no Anexo III, concernentes a espécie, origem, destinação e classe de enquadramento fiscal do produto, nos termos da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989.

§ 2º Enquanto o produto ainda não tiver seu enquadramento na classe fiscal de que trata o caput, o estabelecimento poderá, em caráter provisório, enquadrá-lo de acordo com a capacidade do recipiente, nas classes previstas em ADE do Secretário da Receita Federal.

§ 3º - O enquadramento provisório de que trata o parágrafo anterior somente se será admitido no período compreendido entre a data da solicitação de enquadramento, pelo estabelecimento, e a data da publicação do respectivo ADE no DOU

§ 4º - Na hipótese do §2º, no prazo de recolhimento do IPI correspondente ao período de apuração em que ocorrer a publicação do ADE, o estabelecimento:

I – deverá recolher o valor da diferença do imposto devido, quando o produto for enquadrado definitivamente em classe superior àquela dotada provisoriamente; ou

II - poderá creditar-se do valor do imposto pago a maior, quando o produto for enquadrado definitivamente em classe inferior àquela adotada provisoriamente.”

Esse fato reforça o argumento de que era desnecessário novo pedido de registro especial e enquadramento dos produtos. Como se vê, o enquadramento é dirigido aos produtos, dispensando novo pedido. Sendo assim, a continuidade da produção das bebidas, vez que não houve modificação nos produtos, não gera erro e tampouco ilícito capaz de autorizar a exigência de imposto complementar, bem como das penalidades aplicadas em razão da posse/utilização do selo de controle recebidos em transferência ou adquiridos pela cindida, tampouco as conseqüências de ordem penal.

Mesmo com esses fundamentos de decidir, tenho que faz-se necessário examinar outras questões trazidas no bojo deste processado, independentemente do juízo dos meus pares diante da possibilidade de discordarem do entendimento retro concluído.

DISCORDÂNCIA DO IMPOSTO SOBRE BONIFICAÇÕES.

Asseverou em suas razões à inclusão indevida de valores relativos à bonificação, e, que essas não estão sujeito à tributação.

A fiscalização ao examinar as operações classificadas nos códigos internos de controle da empresa, 5910 ou 6910, relatou o motivo pelos quais incluiu as bonificações, doações ou brindes na base de cálculo do imposto. Afirmou que apesar da isenção autorizada pelo art. 54 do RIPI/2010, as condições para o gozo do benefício deixaram de ser atendidas.

Acusa a empresa de não observar as regras estabelecidas, quantidades não excedentes a 20% do conteúdo ou quantidade menor em embalagem de apresentação comercial daquelas comercializadas. Para a fiscalização o produto deve ser de diminuto ou nenhum valor

comercial. Concluiu no sentido de inserir na base de cálculo do IPI as saídas a título doação, bonificação, etc.

Rebatendo a imputação a contribuinte afirma que os produtos remetidos aos clientes são **mercadorias em bonificação**, hipótese que não se assemelha e nem se confunde com aquela tratada pelo auditor fiscal.

Assevera que essa matéria encontra submetida ao judiciário nos autos do processo nº 2009.72.03.000276-8, Seção Judiciária de Santa Catarina, promovida pela empresa cindida. Afirma que há depósito, motivo pelo qual deveria ter sido lançado com suspensão de exigibilidade (fls. 2351).

O documento nº 07 indicado à fl. fl.2352 como prova de ter assumido o pólo ativo da ação se refere Pareceres Normativos CST 06/85, etc., assim como o documento nº 6 encontra à fl. 1558, cópia que se refere ao protocolo de intenção de cisão.

E o documento nº 17 se refere à petição inicial do mandado de segurança interposto pela empresa Vinho Duelo Ltda., empresa cindida, CNPJ nº 86.549.425/0001-70 (fl. 2149). As fls. 2170/2175 encontram a sentença que reconheceu a não inclusão à base de cálculo das saídas a título de desconto concedido e bonificações. Em seguida o Acórdão do Tribunal Federal, que manteve o decidido.

Apesar da afirmação de concomitância da parte Interessada, entretanto, essa ação foi proposta por outra pessoa, em nada aproveita a Recorrente da decisão que excluí da base de cálculo as bonificações, assim, o depósito judicial, parte foram revertido a favor da Fazenda e outra ao Impetrante da ação.

Portanto, cabia a Interessada contrariar e juntar prova capaz de contradizer afirmação do fisco, dispensando a oportunidade, o crédito tributário passa a ser constituído definitivamente.

Deixo de acolher o argumento e a existência de depósito judicial em nome da Recorrente, por ausência de prova, não reconhecendo a existência de concomitância.

Contudo, no mérito dessa questão entendo que assiste razão à Recorrente, pois as remessas em bonificação não podem ser consideradas vendas efetuadas pelo estabelecimento, não cabendo sua tributação pelo IPI.

O STJ tem decidido, reiteradamente, que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integram a base de cálculo do ICMS. Como exemplo, pode ser citado o julgamento do RE 1.111.156 - SP, cuja relator foi o Ministro Humberto Martins. Embora o entendimento do STJ seja relativo ao ICMS, entendo que aplica-se também ao IPI.

MULTA QUALIFICADA.

A qualificação da multa pela fiscalização de acordo com o seu entendimento não decorre de meros erros cometidos no preenchimento das notas fiscais ou na escrituração contábil fiscal, mas sim de ter lançado nas notas fiscais de saída o IPI em valor menor que o corretamente devido, e, consignados esses mesmo valores nos livros de registros de saídas e apuração de IPI, levando-o a concluir tratar-se de conduta considerada, em tese, fraudulenta **conforme dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.**

Assim, usou do art. 71 do mesmo diploma legal para caracteriza a conduta como dolosas, que é impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da verdadeira situação fiscal por parte da autoridade fazendária.

É preciso voltar ao início dessa contenda. Como dito, todo equívoco inicia pelo acontecimento da cisão, entendo o contribuinte ter assumido os direitos e obrigação da empresa cindida permitia a ele a utilização dos selos já adquiridos. Com esse raciocínio entendeu estar dispensado de solicitar o Ato Declaratório Executivo, porque o Ministério da Agricultura confirmou autorização dos produtos que antes eram produzidos pela cindida. O somatório de diversos entendimentos equivocados, em primeiro momento, levou-o adotar os preços dos produtos como fosse detentor do “ADE”, posição diametralmente oposta adotada pela fiscalização, que a aplicou os produtos comercializados no período anterior a obtenção do “até o preço fixado em tabela editada pelo Ministério da Fazenda.

A interpretação errônea da legislação por parte da Recorrente a sujeitou a erros escusáveis a minha vista. Adoção de preço inferior ao devido mencionado pela fiscalização deve-se ao fato que antes de obter “ADE” definitivo, deveria ter solicitado o provisório, nesse período os preços praticados são aqueles fixados pelo Ministério da Fazenda.

A meu sentir, não há conduta dolosa, tanto é verdade, isso afirmado pelo fiscal Autuante que uma das sócias consultou, verbalmente, mais de uma vez a RFB se poderia continuar utilizando os selos de controle adquiridos pela empresa cindida. Segundo extraí do relatório, de que inexistia legislação permitindo transferência de empresa para outra empresa, mas que fosse solicitação nesse sentido, e, sendo assim, assistido pela RFB era possível.

Em Município pequeno como de Joaçaba/SC é notório hábitos informais, até porque as pessoas se conhecem, e, assim foi porque após essa consulta confirmada pelo fiscal, desencadeou o processo fiscalizatório.

Compulsando os autos não enxergo conduta dolosa capaz da subsunção ao disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA CONFISCATÓRIA.

No que diz respeito o caráter confiscatório das multas de ofício e regulamentares, não há como manifestar em decorrência vedação expressa em sede administrativa por força de súmula editada nesse sentido.

“Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Assim afasto a qualificadora para que seja aplicada a multa regulamentar.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA DOS SÓCIOS.

O enquadramento da figura do sujeito passivo solidário encontra consubstanciado nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional.

A responsabilização inserta no art. 124 do CTN depende de comprovação do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da exação em exigência por parte da Fazenda Nacional

Por tudo que já foi dito, não se vislumbra interesse de fraudar a Fazenda Nacional, assim como, existência de elementos capaz de afirmar de que qualquer dos sócios tenha agido com excesso de poderes a infringir a lei ou contra os termos do contrato social ou estatuto.

Com essas considerações afasto a sujeição passiva.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer os efeitos da cisão e da incorporação do estabelecimento industrial da empresa cindida, garantindo à autuada o uso dos Atos Declaratórios Executivos (ADE) e dos selos de controle recebidos em transferência ou adquiridos pela cindida, e para afastar a exigência do IPI sobre as remessas em bonificação.

É como voto.

assinado digitalmente

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Com o devido respeito, ousou discordar do ilustre relator no tocante à legalidade da utilização, pela Recorrente, dos selos de controle recebidos em transferência da filial da pessoa cindida ou adquiridos em seu nome (da pessoa jurídica cindida), bem como da tributação pelo IPI das remessas em bonificação.

1 Das remessas em bonificação, doação ou brindes

Concordo com o ilustre relator na parte em que não reconhece a existência de concomitância em razão de ação judicial que foi interposta pela pessoa jurídica cindida.

Todavia, discordo quanto à incidência do IPI sobre as bonificações, em razão das disposições da legislação do imposto.

O fato gerador do IPI é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial (art. 34, II, do RIPI/2010), sendo que o imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico de que decorra a saída do estabelecimento produtor (art. 38 do RIPI). Desta forma, a saída de produto industrializado a título de bonificação é fato gerador do IPI, ainda que tais saídas não sejam vendas. E, mesmo na hipótese em que a remessa em bonificação seja efetuada na mesma fiscal do produto que está sendo vendido, ainda assim deve ser tributada pelo IPI, pois não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (art. 131, § 3º, do RIPI).

A única hipótese para não tributar as saídas em bonificações seria enquadrá-las como amostras, o que permitiria a saída com isenção (art. 51, III, do RIPI). Todavia, como afirmou a fiscalização, as saídas em tela, escrituradas pelo contribuinte nos códigos 5910 e 6910, não atenderam às condições para receber tratamento de amostra.

Assim, voto por manter a exigência do IPI sobre as remessas em bonificação.

2 Das Infração 002 - Saída de Produtos sem selo de controle - Excesso no Estoque

Apesar das inconsistência da legislação acerca da matéria, que ora se refere ao produtor de bebidas adotando o conceito de estabelecimento industrial, ora se referindo à pessoa jurídica, é inequívoco que o controle do fornecimento e utilização do selo de controle por parte da Receita Federal vincula-se ao CNPJ de cada estabelecimento, ou, em outras palavras, vincula-se à pessoa jurídica identificada por seu CNPJ particular.

Todavia, em que pese concordar com a fiscalização no sentido de que os selos utilizados pela autuada deveriam ter sido adquiridos perante a RFB diretamente pela nova pessoa jurídica oriunda da cisão, identificada pelo seu próprio CNPJ, me parece que houve equívoco por parte do Fisco na aplicação das penalidades decorrentes da infração constatada. Vejamos.

A fiscalização efetuou ajustes na escrituração do livro de registro de selos de controle da autuada da seguinte forma (fls. 125):

- a) excluiu todas as entradas de selos de terceiro;
- b) manteve todas as baixas de selos, próprios e de terceiro (saídas para selagem de bebidas);
- c) confrontou com o estoque de selos próprios levantados fisicamente em 17/10/2011, do que resultou na constatação de excesso de selos nas quantidades abaixo:

Aguardente Laranja	Aguardente Azul	Beb. Alcoólica Verde	Vinho Verde	Beb Alcoólica Azul Marinho (Exportação)	Total
47.512	4.368	896.556	17.501	506.765	1.472.702

Fonte: Demonstrativo de reconstituição do saldo escritural pelo Fisco - fl. 125

Todavia, entendo que não agiu bem a fiscalização ao tentar ajustar o saldo escriturado do livro de registro de selos de controle da autuada, que continha indistintamente o registros dos selos próprios e de "terceiros", excluindo as entradas dos selos de terceiros e considerando todas as saídas (bebidas vendidas com selos próprios e de terceiros) para, ao final, comparar o saldo ajustado apenas com o estoque de selos próprios. Por certo que esse procedimento resultou em distorções.

Como não houve interrupção das atividades do estabelecimento industrial (parque fabril - estabelecimento físico), apesar das alterações decorrentes da cisão, os selos de controle transferidos da filial cindida (86.549.425/0002-50) para a sucessora (12.678.989/0001-76) continuaram a ser utilizados na selagem das bebidas (como relatado, as bebidas industrializadas eram exatamente as mesmas, antes e após as alterações societárias), fato que o próprio Fisco atestou. Consta do Termo de Verificação que os produtos selados encontrados no estabelecimento estavam com os selos adquiridos pelo "terceiro". Ou seja, o estabelecimento, após as alterações societárias, prosseguiu com a selagem das bebidas utilizando, indistintamente, selos "próprios" e de "terceiro". Daí sua escrituração conter, com entradas perfeitamente identificadas pelo Fisco, tanto selos próprios quanto de terceiro.

A partir dos dados levantados pelo Fisco verifica-se que o saldo inicial de selos soltos transferidos de terceiro (836.397), somado às aquisições de selos de terceiro (910.000), menos o estoque físico de selos de terceiro levantado em 17/10/2011 (273.131), resulta no montante de 1.473.266*, que representa a quantidade de selos de "terceiro" empregados na selagem das bebidas no período de 01/04 a 17/10/2011.

$$* 836.397 + 910.000 - 273.131 = 1.473.266$$

Constata-se que esse montante de 1.473.266 selos de terceiro (que, de fato, foram utilizados na selagem das bebidas pelo estabelecimento), é praticamente igual ao montante que a fiscalização apurou como excesso de selos (1.472.702), conforme quadro da página anterior. Daí se conclui que o "excesso" de selos apurado pela fiscalização representa, em verdade, não uma diferença real no estoque físico dos selos, mas sim a quantidade de selos de terceiro que o estabelecimento aplicou nas bebidas. Ao apurar a diferença de estoque da maneira como efetuada o Fisco terminou por transmutar uma infração (emprego de selos não adquiridos diretamente da RFB pelo estabelecimento) em outra infração distinta (diferença no estoque físico de selos).

Entendo que para apurar eventual diferença de estoque físico real no presente caso, ou se parte dos dados da escrituração do contribuinte, sem "glosar" os selos de terceiro (que foram aplicados na selagem das bebidas), ou se elaboram duas reconstituições: uma somente com os selos de terceiro e outra apenas com os selos próprios. Contudo, esta segunda opção é mais difícil, em razão das saídas de selos aplicados nas bebidas não permitir segregação.

Refazendo a escrituração do estoque de selos considerando os selos próprios e os de terceiro (ou seja, sem a "glosa" efetuado pela fiscalização), para comparar com o estoque físico de selos encontrados no estabelecimento (também de selos próprios e de terceiros), chega-se ao seguinte resultado:

Reconstituição refeita a partir dos demonstrativos da fiscalização - fls. 360 a 364

	Tipos de Selos					Totais
	Aguardente	Aguardente	Bebida Alcoólica	Vinho	Beb. Alcoólica	
	Laranja	Azul	Verde	Verde	Azul Marinho (Exportação)	
Estoque em 01/04/2011	252.180	36.917	801.534	28.026	381.324	1.499.981
Aquisições de Terceiro (da cindida)	0	0	750.000	10.000	150.000	910.000
Aquisições regulares	50.000	0	1.950.000	45.000	500.000	2.545.000
Total de selos no período	302.180	36.917	3.501.534	83.026	1.031.324	
Saídas registradas de 01/04 a 17/10/2011	77.388	7.344	2.839.278	46.086	604.852	
Saldo escritural em 17/10/2011:	224.792	29.573	662.256	36.940	426.472	1.380.033
Estoque físico de selos próprios - 17/10/2011	48.600	0	624.570	28.147	401.913	1.103.230
Estoque físico de selos de terceiros -17/10/2011	171.255	25.009	44.998	5.549	26.320	273.131
Total em estoque:	219.855	25.009	669.568	33.696	428.233	1.376.361
Diferenças de estoque =	-4.937	-4.564	7.312	-3.244	1.761	
= Saldo escritural - estoque físico	(excesso)	(excesso)	(falta)	(excesso)	(falta)	

Com isso, o excesso de selos no estoque de 1.472.702, apurado pelo Fisco, reduziu-se ao montante de 12.745 unidades (excesso real = 4.937 + 4.564 + 3.244). E no caso dos selos de bebida alcoólica verde e azul marino (exportação), o excesso converteu-se em falta, no montante de 9.073 selos (7.312 + 1.761).

As diferenças no estoque de selos permite deduzir que os produtos saíram do estabelecimento sem o selo de controle ou sem emissão de nota fiscal. É uma presunção legal que encontra amparo no art. 46, § 3º, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, reproduzido no art. 300 do RIPI/2010, o que enseja a cobrança do imposto correspondente (art. 301 do RIPI/2010). Vejamos a transcrição dos dispositivos, *in verbis*:

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

I - a falta, como saída de produtos selados sem emissão de nota fiscal (Lei nº 4.502, de 1964, art. 46, § 3º, alínea "a", e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 12ª); ou

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).

Assim, o IPI deve ser exigido sobre as novas diferenças apuradas, tanto como excesso quanto como falta, conforme demonstrativo da página anterior, que totalizou 21.818 unidades (12.745 de excesso + 9.073 de falta). Para apurar o IPI devido, não sendo possível identificar exatamente qual o produto que, por presunção legal, saiu sem selo ou sem nota, adotar-se-á o disposto no parágrafo único do art. 301 do RIPI, acima transcrito, devendo ser utilizado o produto de maior valor em relação a cada cor/tipo de selo.

Nesse ponto a Recorrente alega que o Fisco teria condições de saber, pelas notas fiscais de saídas, quais teriam sido os produtos que, presumidamente, foram vendidos sem o selo de controle, não cabendo a tributação pelo produto de maior valor. Anexa aos autos, em especial, o demonstrativo de fls. 1867/1941.

Não assiste razão à Recorrente. São diversos tipos de bebidas para cada tipo de selo de controle, não sendo possível identificar quais as vendas que, presumidamente, teriam ocorrido sem a aplicação do selo de controle. Assim, a apuração do IPI devido sobre os novos montantes de diferenças de estoque deverá, como antes mencionado, seguir o critério do produto de maior valor (art. 301, parágrafo único, do RIPI/2010), utilizando o produto de maior valor para cada cor/tipo de selo.

É certo que, como dito pela fiscalização, a saída de produtos com aplicação dos selos de terceiro ensejaria a cobrança do IPI devido com amparo no art. 315 do RIPI/2010, pois entendo que, no caso, teria ocorrido uma cessão de selos da cindida para a autuada:

Art. 315. É vedado reutilizar, ceder ou vender o selo de controle.

Parágrafo único. Considera-se como não selado o produto cujo selo tenha sido reutilizado ou adquirido por cessão ou compra de terceiros.

Contudo, não foi esse o caminho adotado pelo auditor, que apurou os valores devidos do imposto adotando os montantes apurados como excesso de estoque para cada tipo de selo. Mudar o critério de apuração do imposto seria refazer por completo a autuação, o que considero não ser possível em sede de julgamento em segunda instância.

Ainda quanto à exigência do imposto, alega a Recorrente que teria ocorrido tributação *bis in idem*, uma vez que o auditor teria deixado de considerar o imposto destacado pelo contribuinte nas notas fiscais de saídas. Após os ajustes efetuados quanto às reais diferenças apuradas no estoque de selos, não há que se falar em considerar o imposto destacado pela contribuinte. Isso porque as notas fiscais com destaque do imposto emitidas pela autuada alcançam, tão-somente, os produtos vendidos acobertados pelo estoque real. Em outras palavras: as saídas que decorrem das reais diferenças de estoque, que, por presunção legal, foram saídas sem selo ou sem emissão de notas fiscais, não se confundem com as saídas tributadas pela contribuinte. Quando o artigo 301 do RIPI/2002 faz menção à cobrança do imposto "*sobre as diferenças apuradas*", refere-se às diferenças apuradas no estoque, em quantidade de selos (excesso ou falta apurada, em quantidade de selos), e não em diferenças de imposto.

Por último, alega a Recorrente que teria direito às reduções do imposto previstas no art. 150, § 3º, do Decreto 4.544/2002 (aguardentes de cana), e no art. 9º, I, da IN RFB 866/2008 (vinhos comuns). Contudo, tal matéria não foi suscitada na impugnação, não tendo havido, por consequência, decisão da DRJ a esse respeito. No caso, trata-se de matéria preclusa, por aplicação do disposto no art. 17 do PAF.

3 Das multas regulamentares - infrações 003 e 004

O lançamento exigiu da contribuinte o imposto e a multa de ofício sobre as diferenças de estoque originalmente apuradas (tratado no item anterior). Além disso, em decorrência da apuração de excesso no estoque de selos (considerados como saída de produtos não selados, por presunção legal - artigos 300, II, c/c 301 do RIPI/2010), foram exigidas, cumulativamente, as multas regulamentares com amparo no art. 585, incisos I e II, do RIPI/2010. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 585. Aplicam-se as seguintes penalidades, em relação ao selo de controle de que trata o art. 284, na ocorrência das infrações abaixo (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52):

I - venda ou exposição à venda de produtos sem o selo ou com o emprego do selo já utilizado: multa igual ao valor comercial do produto, não inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso I, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52);

II - emprego ou posse do selo legítimo não adquirido diretamente da repartição fornecedora: multa de R\$ 1,00 (um real) por unidade, não inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 33, inciso II, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 52);

Voltando aos fatos temos que, no tocante aos selos, a infração constatada pela fiscalização foi a posse e o emprego de selo de controle legítimo que não foi adquirido diretamente da RFB pelo estabelecimento da autuada. Ou seja, o grande erro da contribuinte foi utilizar, na selagem das bebidas, os selos de controle soltos transferidos da filial da empresa cindida (adquiridos da RFB pela filial de CNPJ 86.549.425/0002-50 - total de 836.397), além de ter adquirido, no período de abril a maio de 2011, mais 910.000 unidades de selos utilizando o CNPJ da filial da empresa cindida. Ou seja, no total foram 1.746.397 unidades de selos que a fiscalização considerou em situação irregular. Esta foi, em essência, a infração constatada quanto aos selos de controle, para a qual existe penalidade específica (inciso II do art. 585 acima transcrito).

Todavia, ao apurar uma diferença de estoque de 1.472.702 selos que, em verdade, foram selos de controle legítimos empregados na selagem das bebidas, mas não adquiridos diretamente da RFB pela autuada, a consequência foi a cobrança de duas penalidades distintas, previstas para infrações distintas, exatamente sobre o mesmo fato (1.472.702 selos não adquiridos pela autuada diretamente da repartição). Isso porque, além da multa igual ao valor comercial do produto (inciso I), exigida sobre esse montante, esses 1.472.702 selos estão incluídos no total que ensejou a aplicação da multa prevista no inciso II (R\$ 1,00 real por unidade sobre o total de selos de terceiro = 1.746.397 selos). Assim, temos que a fiscalização, além de transmutar uma infração em outra (como antes mencionado), cobrou duas penalidades previstas para infrações distintas sobre o mesmo fato (1.472.702 selos não adquiridos diretamente da repartição pela autuada), caracterizando o *bis in idem*, que, neste caso, não tem previsão legal.

Em decorrência do que restou tratado no item 2 deste voto vencedor, a multa regulamentar prevista no inciso I do artigo 585 do RIPI/2010 deve ser exigida, tão-somente, sobre o excesso de selos no montante de 12.745 unidades (excesso real = 4.937 + 4.564 + 3.244), conforme demonstrativo da página 15 deste voto.

No que diz respeito à penalidade exigida sobre os 1.746.397 selos de terceiro (empregados ou encontrados em posse da autuada), a infração enquadra-se no inciso II do art. 585 do RIPI/2010, não merecendo reparos a autuação neste ponto (infração 004 - fls. 29/30).

Minha discordância quanto ao entendimento do relator centra-se na interpretação do texto legal "*emprego ou posse de selo legítimo não adquirido diretamente da repartição fornecedora*" (art 585, II, do RIPI/2010). Enquanto o relator entende que os selos recebidos/adquiridos do estabelecimento da pessoa jurídica cindida (86.549.425/0002-50) consideram-se como adquiridos diretamente da RFB pelo estabelecimento da autuada (12.678.989/0001-76), em razão dos efeitos que atribuiu à cisão parcial, explanados em seu voto, no meu entender estes selos não podem ser considerados como adquiridos diretamente da RFB, pois a autuada é uma nova pessoa jurídica com CNPJ próprio, apesar de haver surgido em decorrência das transformações pelas quais passou a sociedade empresarial. E, como dito, o controle do fornecimento e utilização do selo de controle por parte da Receita Federal possui caráter subjetivo, vinculando-se ao CNPJ de cada estabelecimento.

Com estas considerações voto por:

- a) manter o lançamento das remessas em bonificação (CFOP 5910 e 6910);
- b) manter em parte a exigência do IPI devido sobre as diferenças no estoque de selos de controle, que passa a incidir sobre o montante de 21.818 unidades, adotando-se o disposto no parágrafo único do art. 301 do RIPI/2010, devendo ser utilizado o produto de maior valor em relação a cada cor/tipo de selo;
- c) manter em parte a exigência da multa regulamentar do inciso I do art. 585 do RIPI, agora sobre o montante de 12.745 unidades, também utilizando o produto de maior valor em relação a cada cor/tipo de selo;
- d) manter, na sua totalidade, a exigência da multa regulamentar do inciso II do artigo 585 do RIPI.

Declaração de Voto

Esta declaração de voto não contraria, de todo, o entendimento do relator acerca da exigência do imposto em decorrência das classes de valores do enquadramento provisório adotado pelo Fisco. Mas aponta as razões pela quais acompanhei o resultado do julgamento sobre a questão.

A fiscalização exigiu do contribuinte o IPI apurado em decorrência da diferença entre as classes de valores adotadas pelo contribuinte (segundo ADEs concedidos ao estabelecimento 86.549.425/0002-50 - filial da PJ cindida), e as classes de valores constantes do enquadramento provisório.

No caso, não me parece a melhor interpretação da legislação. Importante ressaltar que estamos diante de uma cisão parcial com continuidade da produção das mesmas bebidas pelo mesmo estabelecimento (aqui entendido como mesmo parque fabril).

Frise-se: não foi apontada pela fiscalização qualquer irregularidade quanto às transformações pelas quais passou a sociedade empresarial, que foram devidamente comunicadas à Receita Federal e às demais autoridades competentes.

A fiscalização, acertadamente, citou o princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio basilar da legislação do IPI. Conforme definição do Art 8º do RIPI/2010, estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações definidas como de industrialização, da qual resulte produto tributado pelo imposto.

Como consequência dessa definição, temos: estabelecimento industrial é o estabelecimento físico, no qual são efetuadas as operações de industrialização, ou seja, o local onde concretamente são efetuadas as operações de industrialização. Obviamente, o estabelecimento, perante a Receita Federal, é identificado pelo CNPJ, cuja terminação varia de estabelecimento para estabelecimento para uma mesma pessoa jurídica.

No caso da cisão com continuidade das operações, fato confirmado pela fiscalização, temos que o estabelecimento industrial autuado não sofreu qualquer descontinuidade de suas operações em função da alteração societária, sendo que, após as alterações, o estabelecimento cadastrado no CNPJ 12.678.989/0001-76 (pessoa jurídica que absorveu este estabelecimento industrial do patrimônio da cindida), continuou fabricando as mesmas bebidas industrializadas no mesmo estabelecimento industrial (parque fabril) que antes pertencia à pessoa jurídica cindida (86.549.425/0002-50).

O segundo ponto a analisar quanto a este item da autuação é que o enquadramento das bebidas em classes de valores, embora, obviamente, solicitado pela pessoa jurídica, é, indubitavelmente, um ato de caráter nitidamente objetivo. Ou seja, é a bebida que está sendo enquadrada, não seu fabricante (ou a pessoa jurídica, seja matriz ou filial).

No caso, as bebidas fabricadas pelo estabelecimento industrial em foco (ou seja, os produtos) detinham, solicitado pela filial da pessoa jurídica cindida (CNPJ 86.549.425/0002-50), seus enquadramentos efetuados em atos da autoridade administrativa competente, sendo que, após a alteração societária, o estabelecimento sob exame continuou a engarrafar aquelas mesmas bebidas.

A fiscalização entendeu que seria o caso de adotar, entre a data da cisão e a data de expedição do ADE requerido pelo estabelecimento em foco (12.678.989/0001-76), o enquadramento provisório de que trata o § 8º do art. 210 do RIPI/2010. Vejamos sua disposição:

Art. 210. O enquadramento dos produtos nacionais nas Classes de valores de imposto será feito por ato do Ministro de Estado da Fazenda, segundo (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 2º e 3º, e Nota do seu Anexo I):

(...)

§ 8º Após a formulação do pedido de enquadramento de que trata o caput e enquanto não editado o ato pelo Ministro de Estado da Fazenda, o contribuinte deverá enquadrar o seu produto na Tabela constante do art. 209 na maior Classe de valores, observadas as Classes por capacidade do recipiente.

No caso, o enquadramento/reenquadramento dos produtos já havia sido feito pelos ADE nº 34, de 25/05/2009 (fls. 1728 a 1741 - bebidas da Vinhos Duelo às fls. 1739), ADE 63, de 14/12/2009 (fls. 1742), ADE 48, de 31/05/2010 (fls. 1743 a 1747 - bebidas da Vinhos Duelo à fl. 1746) pelo autoridade competente (no caso, o Delegado da Receita Federal em Joaçaba/SC), segundo as disposições normativas vigentes. Não cabia, portanto, à contribuinte, utilizar o enquadramento provisório exatamente dos mesmos produtos enquadrados por ato da autoridade competente para tal, desde que não constatadas alterações que implicassem o reenquadramento obrigatório (alteração de preços que resultassem em modificação da classe de valor das bebidas, o que não ocorreu no caso presente). Entendo que a autuada deveria adotar o enquadramento provisório apenas em relação a "novos produtos", que ainda não tivessem sido objeto de enquadramento por ato administrativo, ou no caso de produtos sujeitos ao reenquadramento obrigatório por alteração de preço.

O auditor interpretou o dispositivo alegando que, em razão da alteração do CNPJ do estabelecimento (em decorrência da cisão), "o enquadramento concedido a uma empresa mediante ADE não pode ser aproveitado por outra pessoa jurídica". Daí, entendo,

houve confusão de conceitos: o enquadramento é solicitado pelo estabelecimento industrial (que possui CNPJ próprio), mas o enquadramento é do produto (no caso, da bebida).

Assim, considero que não houve irregularidade na adoção, pelo estabelecimento sucessor (12.678.989/0001-76), do enquadramento das bebidas anteriormente efetuado por ato administrativo (frise-se: das mesmas bebidas), ainda que solicitado pelo estabelecimento anterior à da cisão (86.549.425/0002-50).

E tal entendimento em nada altera a necessidade, para quem assim entender, de que o estabelecimento, em função da alteração de seu CNPJ, solicite novamente o Registro Especial e o enquadramento dos produtos. O que aqui tem relevância é o fato de adotar um enquadramento provisório em detrimento de um enquadramento já efetuado pela autoridade competente para as mesmas bebidas produzidas/engarrafadas pelo estabelecimento. Particularmente, discordo do relator quando entendeu ser desnecessário requerer o registro especial para o estabelecimento cadastrado sob o CNPJ 12.678.989/0001-76. Entendo que foi correta a orientação do Fisco para que o contribuinte solicitasse o registro especial para o estabelecimento após as alterações societárias. Entretanto, no caso presente (mesmo estabelecimento portador de RE antes da cisão, mesmas bebidas, cisão parcial sem descontinuidade das operações), o "novo" registro especial se reveste de caráter meramente formal, não sendo capaz de gerar as conseqüências de ordem tributária consubstanciadas na presente exigência (adoção do enquadramento provisório).

Consoante esse entendimento (do caráter objetivo do enquadramento das bebidas) o próprio Ministério da Agricultura, que exerce seu poder regulamentar sobre os produtos, manteve o número do registro especial do estabelecimento perante seu cadastro (SC-08198), obviamente, alterando a pessoa jurídica (o número do CNPJ) do estabelecimento, conforme informação e documentos que constam dos autos (fls. 64/65 e 1596 a 1616). Manteve, também, o número de registro dos produtos anteriormente fornecidos para o estabelecimento antes da cisão, alterando apenas o CNPJ (fls. 1606 a 1610).

Além disso, o MA autorizou o estabelecimento a utilizar os rótulos dos produtos que ainda continham impresso o CNPJ do estabelecimento antes da cisão (86.549.425/0002-50). O auditor considerou este fato irrelevante, em razão do seu entendimento. Contudo, isso atesta que o MA não efetuou qualquer alteração quanto ao controle das bebidas engarrafadas pelo estabelecimento, que continuaram sendo as mesmas. Apenas concedeu novos registros de produtos para novas bebidas, que passaram a ser fabricadas após a alteração societária.

E a ausência de ilegalidade no uso dos enquadramentos concedido às bebidas fabricadas pelo estabelecimento antes da cisão também se confirma pelo "novo enquadramento" efetuado pelo ADE DRF/JOA nº 70, de 01/07/2011 (solicitado pelo estabelecimento após a cisão - 12.678.989/0001-76), pois não houve alteração em relação aos enquadramentos anteriores das mesmas bebidas (fls. 1633/1634).

Assim, para todas as bebidas que haviam sido enquadradas/reenquadradas em ADEs expedidos pela autoridade competente antes de 01/07/2001, acato o uso desses enquadramentos pelo estabelecimento autuado.