



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11080.000788/2002-06
Recurso nº 999.999 Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-001.639 – 3ª Turma**
Sessão de 03 de outubro de 2011
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EDUARDO BIER INDUSTRIAL E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/5/2001

Ementa: IPI. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. BEBIDAS. VENDA EM EMBALAGEM NÃO PERMITIDA. OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO DA TRIBUTAÇÃO *AD VALOREM*. Nos termos do art. 132 do Decreto 2.637/98, sempre que a forma de acondicionamento do produto submetido ao regime da Lei 7.798 não for um daqueles disciplinados nos atos que a regulamentam, o IPI será devido pela aplicação da alíquota prevista na TIPI sobre o valor total da operação – sistemática *ad valorem*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann que negavam provimento.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

NOME DO REDATOR - Redator designado.

EDITADO EM: 27/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luis Eduardo Garrossino Barbieri (Substituto convocado), Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

A representação da Fazenda Nacional maneja o recurso previsto no art. 32 do então vigente Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e 5º da CSRF contra decisão da 3ª Turma do então Segundo Conselho de Contribuintes que, em decisão não unânime, deu parcial provimento ao recurso do contribuinte, na forma sintetizada na seguinte ementa:

IPI. CERVEJARIA. INDUSTRIALIZAÇÃO. FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO. Na produção de cerveja, por processo artesanal e para consumo no próprio estabelecimento, deve observar a modalidade de seu envasamento, para fins de tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados e de acordo com os artigos 1º e 6º da lei nº 7.798/89; c/c o artigo 126 do RIPI/98; conforme ainda alínea "h" do artigo 136 daquele Regulamento.

Recurso provido em parte.

Alega a PFN que o *decisum* contrariou disposição legal ao entender que a cerveja produzida pelo então recorrente deveria ser tributada pelo IPI segundo a sistemática introduzida pela Lei 7.798. A fiscalização da SRF a autuara por não recolher o tributo e utilizara a sistemática *ad valorem* para determinar o montante do imposto devido por força da disposição contida no art. 132 do Regulamento do IPI então vigente.

O recurso pretendia a completa desoneração do tributo. Para tanto, reiterava a inexistência de norma legal válida que previsse como fato gerador a operação que realizava. Isso porque produzia e vendia a cerveja no mesmo estabelecimento físico – dividido entre área fabril e bar ou boate onde o produto era vendido –, não havendo saída física da cerveja do estabelecimento. Caso mantido o lançamento, postulava que se adotasse a tributação específica prevista na Lei 7.798, considerando-se a cerveja é inicialmente envasada em barris.

Vencida a relatora, que acolhia o argumento de impossibilidade de tributação, deu-se, no entanto, provimento quanto à forma de cálculo do tributo, sendo essa a matéria posta a deslinde desta Câmara. Do voto vencedor, de autoria do i. Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, extrai-se essa elucidativa passagem constante de laudo pericial realizado em outro processo administrativo dessa mesma empresa:

(4. Queiram os Srs. Peritos informar como a cerveja, depois de fabricada e acondicionada em barris, é transferida para consumo no restaurante/bar?)

Foi constatado que a cerveja pronta e destinada ao consumo dentro do restaurante/bar, depois de fabricada e armazenada em barris que são levados à câmara fria, é transferida para consumo nas chopeiras do restaurante/bar, por um sistema de

bombeamento, onde são comercializadas (vendidas) utilizando-se como recipientes de envase; copos, conforme já havia sido constatado no curso da fiscalização levada a efeito junto ao estabelecimento da impugnante através dos documentos anexos às fls. 50 e 51, do presente processo.

E concluiu o dr. Dalton:

A autuação é baseada em que a cerveja foi consumida em copos, no bar/restaurante, e que por não haver previsão para acondicionamento nessa espécie (copos de vidro), foi aplicada a regra do art. 6º da Lei nº 7.798/89, ou seja, alíquota de 80% sobre a base de cálculo que lhe é atribuída segundo as regras gerais.

Ora, referido lançamento de ofício não procede, isto porque faz letra morta do citado artigo 38 da Lei nº 9.532, que acrescentou à Lei nº 4.502/64 hipótese de ocorrência de fato gerador, como sendo o momento da venda quanto aos produtos consumidos dentro do próprio estabelecimento fabril. No caso, o consumo se dá indubitavelmente dentro do próprio estabelecimento da Recorrente, sendo o produto (cerveja) devidamente acondicionado em barris, para ser posteriormente servido aos clientes, em copos.

Sendo assim, é devido o IPI segundo as regras estabelecidas nos artigos 1º e 3º, ambos da Lei nº 7.798/89, ou seja, por alíquota específica, correspondente a R\$ 0,28 por litro, incorporados no artigo 126, do RIPI/98, conforme tabela "B" a que se refere o artigo 136 do mesmo regulamento, vez que o produto é acondicionado em barril." (negritos no original)

Os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Antonio Bezerra Neto, que terminaram por acompanhar o voto vencedor, apresentaram declaração conjunta de voto, cujo relevante conteúdo transcrevo na íntegra. São suas palavras:

Reportamo-nos ao relatório e aos votos vencido e vencedor, para deles discordar em parte e esclarecer porque, entre o provimento total proposto no primeiro e o provimento parcial do segundo, julgamos preferível o acatamento deste, de modo a se adotar a alíquota específica (o litro, a unidade do recipiente barril, tal como conta na TABELA "B" do art. 136 do RIPI/98).

Na primeira votação, votamos por negar provimento e manter integralmente o lançamento por considerarmos que, na situação dos autos — de venda de cerveja no interior do estabelecimento industrial, em copos ou canecos de 200 e 300 ml -, deve ser aplicado o art. 132 do RIPI/98, que com base no art. 6º da Lei nº 7.798/98 determina (negrito acrescentado):

Art. 132. Os produtos não incluídos no regime previsto no art. 126, ou que dele vierem a ser excluídos, sujeitar-se-ão, para o cálculo do imposto, ao disposto na Seção II – Da Base de Cálculo, e às alíquotas previstas na TIPI (Lei nº 7.798, de 1989, art. 6º).

Parágrafo único. O regime tributário de que trata o art. 126 não se aplica aos produtos acondicionados em recipientes não autorizados para a venda a consumo no varejo.

A recorrente, ao vender bebida em recipiente que não enquadra dentre aqueles previstos na TABELA "B" do art. 136 do RPII/98, deve ser tributada pelo regime geral da alíquota ad valorem, aplicada sobre o valor total da operação de venda, tal como calculado pela fiscalização. Afinal, não cabe à administração tributária, até por impossibilidade fática, prever todo e qualquer recipiente que possa ser utilizado por cada vendedor de bebida. O que cabe é o contrário: o vendedor deve, necessariamente, empregar uma unidade ou quantidade de bebida autorizada. A qualidade e capacidade do recipiente são vinculadores para que o industrial possa usufruir o regime especial de tributação pela alíquota específica por unidade ou determinada quantidade de produto.

Para tanto o § 2º do 2º da Lei nº 7.798/89 determina que o contribuinte informará "as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente." Tais informações devem ser fornecidas à Secretaria da Receita Federal, como regulamentado pelo art. 127 do RPII/98, cujo § 1º possui como suporte legal exatamente o § 2º do art. 2º da Lei nº 7.798/89.

Por outro lado, a situação de venda e consumo no próprio estabelecimento industrial está prevista no art. 38 da Lei nº 9.532/97. O que não havia, na situação em tela, era o enquadramento do recipiente utilizado pela recorrente. Daí a tributação pelo regime (alíquota ad valorem). Não fosse assim, bastaria a qualquer contribuinte adotar uma unidade de medida não prevista pela administração tributária e depois alegar que a administração tributária não lhe determinou a alíquota específica aplicável ao seu caso. Foi o que pretendeu a recorrente.

A solução do voto vencedor que afinal prevaleceu, embora não a consideremos a mais adequada — como já dito a melhor interpretação recomenda a aplicação da tributação pela alíquota ad valorem —, é aceitável se considerarmos que a unidade litro poderia ter sido a adotada para o contribuinte, caso tivesse o enquadramento determinada pelo art. 127 do RPII/98.

É esse o argumento da PFN em seu recurso: existe norma regulamentar expressa afirmando que sempre que o produto não esteja acondicionado em embalagem própria para venda a varejo, a sistemática específica deve ser afastada e adotada a alíquota *ad valorem* prevista na TIPI sobre o valor total da operação de que decorra a saída.

O recurso foi admitido pelo Presidente da então Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, consoante despacho às fls. 853/854.

Em contra-razões, aduz a recorrida, primeiramente, que o recurso não preenche as condições regimentais de admissibilidade. Isso porque, em seu entender, como a relatora lhe dava provimento integral, a decisão teria sido unânime, não havendo conselheiro que tenha manifestado voto concorde à tese defendida pela PFN, o que entende essencial ao

acolhimento do recurso. Afirma também, ainda quanto à admissibilidade, que a representação fazendária não teria demonstrado a contrariedade à lei em que se fundamenta.

No mérito, insiste na defesa da impossibilidade de tributação devido à “ausência de regra para fixação da base de cálculo” e que isso, no mínimo, deveria bastar para que a tributação se desse na forma decidida, até para afastar a enorme diferença na tributação que decorre da sistemática *ad valorem*, no seu dizer, “32,85” vezes mais gravosa do que a específica.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Entendo assistir razão à representação fazendária.

No que é pertinente à admissibilidade, transcrevi na íntegra a declaração de voto conjunta para demonstrar que, ao contrário do que apregoa o recurso, a posição fazendária recebeu sim acolhida por parte de dois dos conselheiros votantes. O que ocorreu foram votações sucessivas, de modo que, ao final, apenas restavam como opções a que prevaleceu ou o completo afastamento da tributação. Até por esse critério postulado pelo recorrido, a decisão foi sim não-unânime.

De todo modo, registro que não partilho o entendimento manifestado. Para que a decisão tenha sido não-unânime basta que haja voto divergente, não necessariamente na mesma linha que vem a ser defendida no recurso especial.

Com respeito à contrariedade à lei, entendo-a, como já entendera o Presidente Gilson, que ela foi adequadamente demonstrada pela PFN.

Passo, por isso, ao exame do mérito do recurso.

E se mostra forçoso começar repudiando a colocação do qualificativo “artesanal” atribuído ao processo produtivo da cerveja que veio a ser autuada. Isso porque não faria qualquer sentido investigar a tributação de um produto produzido artesanalmente, pois, nos termos do art. 5º da Lei 4.502/64, tais processos não constituem industrialização para efeitos do IPI, desde que efetivamente enquadrados nas restritivas condições ali estabelecidas.

O processo produtivo da empresa nem de longe, porém, as preenche. Do que se trata aqui, pois, não é de produção artesanal, mas de um pequeno estabelecimento industrial que traz acoplado a si, num mesmo espaço físico, um bar ou boate no qual é vendida a produção industrial realizada, sem que haja, portanto, saída física do produto fabricado.

Igualmente forçoso reconhecer que até a edição da Lei 9.532 não havia dispositivo legal expresso que alcançasse tais vendas como fato gerador do imposto. Tal ato legal, contudo, introduziu equiparação que ensejou a tributação de tais processos. É ele a matriz legal do art. 33, inciso XI do Decreto 2.637/98, Regulamento do IPI vigente à época dos fatos geradores. Confira-se:

Art. 33. Considera-se ocorrido o fato gerador:

....

XI - no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea e, Decreto-lei nº 1.133, de 1970, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 38);

Isso posto, dúvida não há de que as operações praticadas pela empresa, ao menos a partir de 1º de janeiro de 1998, se submetem à tributação pelo IPI.

Sendo o produto fabricado e vendido cerveja, enquadra-se nas disposições especiais da Lei 7.798/89. Como regra, a tributação se dá por meio de alíquota específica, levando em conta a quantidade saída do estabelecimento, medida em unidades estabelecidas em atos regulamentares.

Mas a própria Lei 7.798 traz dispositivo que estabelece exceção àquela tributação específica. Refiro-me ao seu art. 6º, matriz legal do art. 132 do mesmo RIPI já citado. Veja-se:

Art. 132. Os produtos não incluídos no regime previsto no art. 139, ou que dele vierem a ser excluídos, sujeitar-se-ão, para o cálculo do imposto, ao disposto na Seção II, Da Base de Cálculo, deste Capítulo, e às alíquotas previstas na TIPI (Lei nº 7.798, de 1989, art. 6º).

Parágrafo único. O regime tributário de que trata o art. 139 não se aplica aos produtos do Capítulo 22 da TIPI acondicionados em recipientes não autorizados para a venda a consumo no varejo.

Assim, sempre que o recipiente em que o produto vier a sair do estabelecimento não seja um daqueles previstos nos atos regulamentares, a tributação voltará a ser *ad valorem*.

Consta dos autos descrição da operação que culmina com a venda da cerveja no bar. Segundo ela, o produto é fabricado na parte do estabelecimento a isso destinada e aí envasado em barris para venda a terceiros. No mesmo espaço, entretanto, esses barris são acoplados a dutos que abastecem a parte comercial do estabelecimento, onde os produtos são vendidos, em copos, ao consumidor.

Assim, o produto é originalmente envasado em barris, mas a unidade de venda – momento em que, por equiparação, se dá o fato gerador – é o copo.

Logo, parece-me, imprescindível a aplicação do dispositivo acima transcrito, como bem aponta a douta representação da Fazenda Nacional e como entenderam os ilustres conselheiros vencidos.

Na decisão recorrida, opuseram-se, inicialmente, duas posições. A de que a ausência de previsão legal quanto à venda em copos implicaria a impossibilidade de tributação, posição da relatora, que restou vencida. E o entendimento, que veio a prevalecer, de que há a tributação, mas pela 7.798 levando em conta a embalagem aposta na etapa produtiva.

Não vejo assim, porém. É que a forma de tributação prevista na Lei 7.798 alcança os produtos saídos do estabelecimento. Não é meramente industrializar bebidas em barril – ou em qualquer outra embalagem prevista nos atos regulamentares – que origina a obrigação tributária relativa ao IPI, sabido que o fato gerador do tributo, como regra, é a saída dos produtos do estabelecimento industrial.

Assim, a tributação se dá sobre a quantidade efetivamente saída do estabelecimento, medida na unidade determinada nos atos regulamentares. De nada importa, pois, quantos barris tenham sido produzidos, mas sim quantos deixaram fisicamente o estabelecimento.

No caso do processo em discussão, o momento eleito pelo legislador para considerar ocorrido o fato gerador foi o da venda. Ele é, pois, equiparado ao da saída física para todos os efeitos tributários. Conseqüentemente, é nele que se tem de identificar a embalagem para determinar a incidência da alíquota específica ou, ao contrário, afastá-la, submetendo o produto à tributação *ad valorem*.

No momento da venda, é indubitoso que o produto já não mais se encontrava em barris. Dessa condição já saíra bem antes segundo a descrição já referida.

Essa descrição deixa igualmente claro que os freqüentadores do bar não adquirem barris (nem mesmo litros) de cerveja. Assim, a quantidade vendida só por grande coincidência corresponderá a algum múltiplo daquela unidade.

Mesmo que se tomasse como referência o número de barris que, em dado dia, tenham deixado a parte fabril do estabelecimento e ingressado nos dutos que levam à parte comercial, novamente só grande coincidência faria com que essa exata quantidade viesse a ser, no mesmo dia, vendida aos freqüentadores do bar. Tudo aqui se passa como num estabelecimento industrial “normal” em que a produção diária pode perfeitamente superar, e comumente supera, a quantidade saída no dia.

A única diferença é que, em vez de haver uma compra, por estabelecimentos comerciais, certa quantidade de cerveja – não necessariamente múltipla de barris – segue direto para a parte comercial do estabelecimento onde é vendida a varejo em unidade não autorizada pelos atos regulamentares.

Nesses termos, a decisão combatida, a meu ver, transmutou o momento da ocorrência do fato gerador previsto na lei. Ele passaria a ser o da “fabricação”, caso a quantidade de barris seja a que foi fabricada na parte fabril, ou a “transferência” caso seja o número de litros transferido para a parte comercial.

A Lei não fez nem uma nem outra equiparação. Como já repetidamente mencionado, ela equiparou o momento da saída ao **da venda** e é nele que se tem de apurar se o contribuinte preenche os requisitos para enquadramento na Lei 7.798.

O que é curioso em toda essa discussão é que se está a examinar pretensão do contribuinte de ver tributada quantidade que necessariamente será maior ou igual (quase certamente maior) do que a de fato vendida. Isso só demonstra quão defasadas estavam à época (e ainda estão) as alíquotas específicas criadas pela Lei 7.798.

Não é demais lembrar que a própria Lei nº 7.798 estabeleceu (art. 3º, §1º) que a forma de tributação que ela introduzia não poderia implicar redução do montante devido, devendo as alíquotas específicas ser definidas de modo a que resultassem no mesmo *quantum* de imposto que seria exigido se aplicada a tributação *ad valorem*. É óbvio que o legislador se referia ao valor de venda do fabricante, normalmente, a um estabelecimento comercial. No caso do contribuinte, no entanto, não existe essa etapa, suprimida que foi, de moto próprio. Assim, é o valor da venda ao consumidor final (única que é praticada nessa hipótese) que tem de servir de base de cálculo do imposto.

Com essas considerações, entendo que o acórdão recorrido efetivamente contrariou a legislação em vigor, ao desrespeitar a expressa disposição do decreto 2.637, a que estão vinculados os julgadores administrativos. Em consequência, deve-se dar provimento ao recurso fazendário.

E é assim que voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator