



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

Processo nº 13864.720170/2015-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.930 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria IPI
Recorrente AMBEV S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI).
INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO
INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. INCOMPATIBILIDADE.

O IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial da pessoa jurídica optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI). Por falta de expressa previsão legal, as saídas de produtos acabados do estabelecimento industrial para outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica optante do REFRI não podem ser feitas com suspensão do imposto.

SUSPENSÃO INDEVIDA. RECOLHIMENTO POR OUTRAS FILIAIS.
DEDUÇÃO/COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. IPI. AUTONOMIA
DOS ESTABELECIMENTOS.

No lançamento de IPI em face do estabelecimento industrial que se utilizou indevidamente da suspensão na saída de seus produtos não se admite o abatimento de eventuais recolhimentos do tributo efetuados por outras filiais da mesma pessoa jurídica em fases posteriores da cadeia econômica.

O IPI é regido pelo princípio da autonomia de estabelecimentos, de forma que o estabelecimento autuado não se confunde com os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica para fins de apuração e recolhimento desse imposto.

A eventual autorização para dedução no auto de infração dos valores recolhidos por outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, relativamente aos produtos que saíram com a suspensão indevida do IPI do estabelecimento industrial, representaria lesão ao disposto no art. 51, parágrafo único do CTN e nos arts. 384 e 609, IV do Regulamento do IPI/2010.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida.

As diligências e perícias não existem para suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas pelo confronto de elementos de provas já trazidos aos autos.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que davam provimento parcial ao Recurso para que fossem deduzidos os valores de IPI recolhidos pelos Centros de Distribuição, e o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, que dava provimento em maior extensão. Julgamento iniciado na sessão de janeiro/2018, em que, preliminarmente, pelo voto de qualidade, foi rejeitada a proposta de diligência levantada pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz para o levantamento dos valores de IPI pagos pelos Centros de Distribuição e dos reflexos no presente Auto de Infração, acompanhada pelos Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne. Naquela sessão foi colhido o voto do Conselheiro Suplente Marcos Roberto da Silva, tendo sido o julgamento concluído em 26/02/2018, com os votos dos Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto e Waldir Navarro Bezerra. O Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire esteve presente na sessão de julgamento de 26/02/2018, mas seu voto não foi colhido na forma do art. 58, § 5º, do RICARF.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
- IPI**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

*FALTA DE LANÇAMENTO. BEBIDAS FRIAS. REGIME DE
TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO
IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS*

*PARA ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.
VEDAÇÃO À UTILIZAÇÃO DA SUSPENSÃO DO IMPOSTO.*

No regime de tributação especial previsto para as bebidas frias, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sem a possibilidade de utilização da suspensão do imposto.

FALTA DE LANÇAMENTO. BEBIDAS FRIAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. VENDAS DE PRODUTOS ACABADOS. PAUTA FISCAL APLICÁVEL.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas frias, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem com a aplicação dos valores do imposto por unidade de produto (pauta fiscal) previstos nos atos normativos vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS BÁSICOS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia desprovido de requisitos essenciais e que seja prescindível para a composição da lide.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo ad quem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Versa o processo sobre auto de infração para a exigência de IPI, juros de mora, multa de ofício e multa isolada, no montante total original de R\$ 102.381.221,42, lavrado em face de estabelecimento da AMBEV S/A de CNPJ nº 07.526.557/0006-14.

A COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, de CNPJ 02.808.708/0001-07, foi posteriormente incorporada pela AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00, da qual a autuada é estabelecimento filial. A referida pessoa jurídica fez opção pelo REFRI em 29/12/2008, com início da vigência da opção em 01/01/2009.

A fiscalização apurou as seguintes irregularidades:

I - Saída de produtos tributados (cervejas de malte) sem lançamento do IPI do estabelecimento industrial:

Em resposta à intimação da fiscalização, a contribuinte informou que o equívoco teria ocorrido devido a uma anomalia interna, bem como requereu autorização para recolhimento do imposto com os devidos acréscimos legais.

II - Utilização indevida da suspensão na saída de produtos da posição 22.03 da TIPI (cervejas de malte) do estabelecimento industrial:

A contribuinte estava sujeita, no ano de 2011, ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), previsto nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, de acordo com a regulamentação dada pelo Decreto nº 6.707/2008, reproduzida no art. 204 do RIPI/2010. Dessa forma, nas

saídas de produtos do seu estabelecimento o destaque do imposto era obrigatório, sem a faculdade da respectiva suspensão, eis que:

a) o imposto incide sobre os produtos acabados uma única vez, na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, não sendo mais devido em operação posterior (art. 58-N, I), e nem pode ser creditado pelo destinatário;

b) não houve operação de industrialização por encomenda, que representa uma exceção ao regime de incidência única (na industrialização por encomenda, há incidência do imposto também na saída do estabelecimento encomendante), nos termos do art. 58-N, parágrafo único.

III - Saída de produtos tributados (cervejas de malte) com lançamento a menor do imposto:

No período de 04/04 a 17/04/2011, o IPI destacado nas notas fiscais emitidas pela contribuinte, sob os CFOP's 5101, 5401, 5402, 5910, 6101, 6401, 6910 e NCM 2203.0000, foi calculado em desacordo com o previsto no Decreto nº 7.455/2011.

A contribuinte apresentou impugnação na qual aduziu e requereu, em síntese:

a) É possível também a suspensão do imposto nas saídas sujeitas ao regime de tributação monofásica do IPI, porque o Decreto nº 6.707/2008, manteve a compatibilidade das demais normas do imposto. A suspensão tributária não desvirtua o modelo monofásico, apenas com o advento da Lei nº 13.097/2015, é que houve a vedação específica à aplicação da suspensão (art. 15, § 5º).

b) O IPI incidente sobre as saídas autuadas foi integralmente recolhido por ocasião das vendas das mercadorias a terceiros por parte dos estabelecimentos adquirentes. Teria ocorrido, no máximo, a postergação do pagamento do imposto, conforme precedentes do CARF. A exigência do montante principal caracteriza *bis in idem*.

c) Há um erro material no auto de infração, pois no Termo de Verificação consta equivocadamente como imposto devido o valor de R\$6.097.695,94, e não o valor correto, de R\$668.933,47. Todavia, as supostas diferenças de recolhimento foram saldadas com o complemento de pauta em abril de 2011, conforme documentação anexa, devendo ser integralmente cancelada a exigência constante do item 3 do auto de infração.

d) Requer a impugnante o reconhecimento da improcedência do auto de infração e, ao final, relaciona os quesitos para realização de perícia sem designar o assistente técnico.

O julgador de primeira instância não acolheu as razões de defesa da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- A incidência única do imposto na saída do estabelecimento produtor ou equiparado a industrial é a pedra de toque do regime tributário especial (REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias). Paralelamente ao regime especial (REFRI), opcional, havia o regime geral de tributação para as bebidas frias. O instituto da suspensão do imposto (característico do regime geral de tributação) nas saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial era implicitamente vedado no regime especial, pois contrário (Decreto nº 6.707/2008, art. 42) ao cerne conceitual do regime especial de tributação: incidência única do imposto nas saídas de produtos acabados do industrializador.

- Com a introdução no ordenamento jurídico pátrio da Lei nº 13.097/2015, passou a existir um único regime de tributação para as bebidas frias, com o estabelecimento de alíquotas *ad valorem*, passando a vedação à suspensão do produto a ser expressa (art. 15, § 5º).

- Não se deve olvidar que o princípio da autonomia dos estabelecimentos que rege o IPI, conforme o CTN, art. 51, II, parágrafo único e o RIPI/2010, arts. 384 e 609, IV. Se os estabelecimentos filiais destinatários destacaram o imposto nas saídas, não há como considerar postergação do recolhimento do imposto e encetar algum tipo de compensação no tocante ao imposto devido pela impugnante. Trata-se, afinal, de contribuintes diversos, sob o prisma do princípio da autonomia de estabelecimentos, e não há a caracterização do alegado *bis in idem*.

- Não há o erro material alegado pela impugnante, pois foi considerada somente a diferença não lançada para efeito do cálculo do imposto devido: R\$668.933,47. Foi levado em conta o valor lançado no mês de abril: R\$ 5.428.762,47. É o que pode ser compulsado no demonstrativo de apuração de débitos apurados de IPI não lançados à fl. 1.013.

- Quanto à alegação de cumprimento da obrigação tributária principal concernente à diferença de R\$ 668.933,47, a documentação comprobatória trazida à colação pelo sujeito passivo não é suficientemente apta a afastar a parcela da exigência hostilizada.

- Não há a necessidade de realização de diligência ou perícia, pois tudo está plenamente demonstrado, de modo suficientemente documentado. Qualquer exame é totalmente prescindível, mesmo porque é irrelevante a pesquisa das saídas tributadas promovidas pelos destinatários de produtos que se encontram sob a égide do regime monofásico de tributação: o lançamento indevido do imposto nas notas fiscais de venda implica o manejo de ação administrativa de repetição de indébito por cada estabelecimento filial, conforme expandido alhures.

Cientificada dessa decisão em 21/06/2016, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 15/07/2016, repisando as alegações da impugnação e acrescentando outras, sob os seguintes tópicos:

1. Improcedência da acusação 2: Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03 – o imposto foi recolhido no momento de suas saídas a terceiros.

1.1. Legitimidade da adoção do regime de suspensão nas transferências de bebidas entre estabelecimentos. Compatibilidade com o modelo de tributação monofásica.

1.2. Reconhecimento legislativo da aplicabilidade da suspensão na época dos fatos.

1.3. Necessidade de cancelamento da autuação em face do efetivo recolhimento do IPI na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento.

2. Improcedência da acusação 3: As supostas diferenças não recolhidas foram saldadas mediante complemento de pauta em abril/2011, nada havendo a ser exigido em face da Impugnante.

Ao final, requereu a recorrente a reforma integral do acórdão recorrido e, caso assim não entendesse o Colegiado, em havendo dúvida quanto ao pagamento do imposto exigido, reiterou o pedido de perícia/diligência realizado *initio litis*, com o objetivo de evidenciá-lo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Em relação à utilização da suspensão na saída de produtos da posição 22.03 da TIPI (cervejas de malte) do estabelecimento industrial (infração II), alegou a recorrente, em síntese, que: a) o regime de suspensão seria compatível com a tributação monofásica; b) o disposto no §5º do art. 15 da Lei nº 13.097/15 somente se aplicaria para o futuro; e c) a exigência deveria ser cancelada vez que o IPI supostamente devido teria sido objeto de recolhimento por parte dos estabelecimentos (comerciais) aos quais foram transferidas as mercadorias.

Entende a fiscalização que a suspensão prevista no art. 43, X do RIPI/2010¹ seria incompatível com o regime especial da incidência concentrada no estabelecimento industrial, nos termos do art. 58-N da Lei nº 10.833/2003², em face da redação desses dispositivos e também do art. 42 do Decreto nº 6.707/2008³, que regulamenta o REFRI.

O raciocínio é o seguinte: Se, no regime especial, o IPI incide uma única vez na saída do estabelecimento industrial, como poderia também haver a suspensão desse imposto quando o destino fosse outro estabelecimento da mesma firma (centro de distribuição), o qual seria então responsável pelo destaque do imposto na venda a varejo ou para o consumidor final? Melhor dizendo: Como se poderia compatibilizar a incidência concentrada do IPI no estabelecimento industrial com o destaque do imposto efetuado por outro estabelecimento (centro de distribuição) em etapa posterior da cadeia econômica?

A meu ver é evidente a incompatibilidade entre a **incidência única do IPI na saída dos produtos do estabelecimento industrial** com a suspensão prevista no art. 43, X do RIPI/2010, na qual o destaque e recolhimento do imposto será efetuado por um outro estabelecimento **em fase posterior da cadeia produtiva**, o que somente poderia ser eventualmente superado por alguma norma legal com previsão expressa em sentido contrário. No entanto, para o regime especial previsto nos arts. 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/2003, não consta qualquer possibilidade de saída de produtos com suspensão nesses artigos, no Decreto nº 6.707/2008 ou no RIPI/2010.

¹ Art.43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma;

(...)

² Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I- uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...)

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

³ Art.42. As demais disposições da legislação relativa à Contribuição para o PIS/PASEP, à COFINS, à Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, à COFINS-Importação e ao IPI aplicam-se aos regimes previstos neste Decreto, naquilo que não forem contrárias.

Dessa forma, diversamente do que afirma a recorrente, entendo que para a fruição da suspensão do tributo no regime especial seria necessária expressa autorização legal nesse sentido. Razão pela qual acompanho o argumento do julgador de primeira instância, abaixo transcrito, no sentido de que anteriormente à vigência da Lei nº 13.097/2015 a suspensão já era vedada:

(...)

A incidência única do imposto na saída do estabelecimento produtor ou equiparado a industrial é a pedra de toque desse regime tributário.

Paralelamente ao regime especial (REFRI), opcional, havia o regime geral de tributação para as bebidas frias.

Somente com a introdução no ordenamento jurídico pátrio da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, passou a existir um único regime de tributação para as bebidas frias.

Sob a égide da legislação específica acerca do regime especial (REFRI), uma legislação especial, o instituto da suspensão do imposto (característico do regime geral de tributação) nas saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial era implicitamente vedado, pois contrário (Decreto nº 6.707, de 2008, art. 42) ao cerne conceitual do regime especial de tributação: incidência única do imposto nas saídas de produtos acabados do industrializador.

Com o advento da Lei nº 13.097, de 2015, enfim, e a unificação dos regimes de tributação para as bebidas frias, inclusive com o estabelecimento de alíquotas ad valorem, a vedação da aplicação da suspensão do imposto passou a ser expressa (art. 15, § 5º), em oposição ao regime tributário comum dos demais produtos industrializados tratados pela legislação geral do imposto.

(...)

Não obstante não seja o caso da ora recorrente, há que se esclarecer também que a suspensão prevista no art. 58-H da Lei nº 10.833/2003⁴ não menciona qualquer situação relativa ao regime especial previsto nos arts. 58-J a 58-T dessa Lei, o que se confirma com a redação do art. 45 do RIPI/2010, que dispõe expressamente que os produtos que podem se sujeitar à referida suspensão são aqueles sujeitos ao **regime geral de tributação** (art. 222 do RIPI), em contraposição ao regime especial previsto no art. 223 do RIPI⁵:

⁴ Art. 58-H. Fica suspenso o IPI devido na saída do importador ou estabelecimento industrial para o estabelecimento equiparado de que trata o art. 58-E desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

§ 1º Fica suspenso o IPI devido na saída do encomendante para o estabelecimento equiparado de que tratam os incisos I e II do caput do art. 58-E desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo não prejudica o direito de crédito do estabelecimento industrial e do importador relativamente às operações ali referidas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se ao IPI devido na forma do inciso II do § 1º e do inciso I do § 2º do art. 58-F e do inciso I do art. 58-G. (Incluído pela medida Provisória nº 436, de 2008) (Produção de efeito)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se ao IPI devido na forma do inciso II do § 1º e do inciso I do § 2º do art. 58-F e do inciso I do caput do art. 58-G desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.827, de 2008)

⁵ Art.222. Os produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, sujeitam-se ao imposto conforme o regime geral de tributação previsto no Decreto no 6.707, de 23 de dezembro de 2008, em conformidade com a legislação de regência, na hipótese em

Art. 45. Sairão com suspensão do imposto os produtos sujeitos ao regime geral de tributação de que trata o art. 222:

*I- do estabelecimento industrial, quando destinados aos estabelecimentos comerciais equiparados a industrial de que tratam os incisos XI, XII e XIII do art. 9º (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-H, **caput** e § 3º, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º);*

*II - do estabelecimento comercial equiparado a industrial, na forma do inciso XIII do art. 9º, quando destinados aos estabelecimentos equiparados a industrial de que tratam os incisos XI e XII daquele artigo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-H, **caput** e §§ 1º e 3º, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º); e*

*III - do estabelecimento importador, quando destinados aos estabelecimentos equiparados a industrial de que tratam os incisos XIV e XV do art. 9º (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-H, **caput** e § 3º, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º).*

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo não se aplica ao imposto devido pelos estabelecimentos industrial, encomendante ou importador no caso do § 2º do art. 25 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-H, e Lei nº 11.827, de 2008, art. 1º).

Conforme também dispõem os arts. 2º e 3º do Decreto nº 6.707/2008, abaixo transcritos, para os produtos industrializados especificados, há dois regimes possíveis: o geral e o especial, sendo que o regime geral é residual, ou seja, deverá ser adotado em relação àqueles que não optaram pelo regime especial de tributação:

Art.2º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 1º ficam sujeitos ao regime geral ou ao regime especial previstos neste Decreto

que a pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos não optar pelo regime especial de que trata o art. 223 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

Parágrafo único. O disposto no caput, em relação às Posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrolíticos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-V, e Lei nº 11.945, de 2009, art. 18).

Art.223. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos referidos no art. 222 poderá optar por regime especial de tributação e apurar o imposto em função do valor-base que será expresso em reais por litro, definido a partir do preço de referência, nas condições estabelecidas no Decreto nº 6.707, de 2008, em conformidade com a legislação de regência (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A, 58-J e 58-O, Lei nº 11.727, de 2008, art. 32, e Lei nº 11.945, de 2009, art. 17).

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata o caput:

I- alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrange todos os produtos por ela fabricados ou importados (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-J, § 1º, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32); e II- será exercida pelo encomendante, quando a industrialização se der por encomenda (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-J, § 3º, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

§2ºO imposto apurado na forma do caput incidirá:

I-uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no § 3º (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N, inciso I, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32); e II-sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N, inciso II, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

§3ºQuando a industrialização se der por encomenda, o imposto apurado na forma do caput será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no inciso VIII do art. 27 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-N, parágrafo único, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

(Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 42, inciso IV, alínea "a").

Art.3º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos de que trata o art. 1º que não fizerem a opção pelo regime especial nos termos do art. 28 estarão sujeitos ao regime geral de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/PASEP, a COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o IPI serão apurados nos termos deste Título (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A; Lei nº 11.727, de 2008, art. 42, inciso IV, alínea "a").

Com a opção pela pessoa jurídica pelo regime especial este abrange todos os seus estabelecimentos e todos os produtos especificados por eles fabricados ou importados (art. 28 do Decreto nº 6.707/2008 e art. 223 do RIPI/2010), restando assim, como acima exposto, inaplicável a suspensão de que trata o art. art. 43, X do RIPI/2010.

Ademais, não se encontrando a recorrente na condição de "acusado" por alguma infração não lhe socorreria a interpretação mais favorável referida no art. 112 do CTN em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato ou à natureza ou a graduação da penalidade.

Também não vislumbro a possibilidade de se exonerar do lançamento os valores efetivamente recolhidos pelos outros estabelecimentos da pessoa jurídica relativamente aos produtos que saíram com a suspensão indevida do IPI do estabelecimento industrial. Adoto como fundamentos de decidir o brilhante voto vencedor do Conselheiro José Fernandes do Nascimento no Acórdão nº 3302-004.701– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 30 de agosto de 2017, em face de estabelecimento da própria AMBEV S/A, abaixo transcrito:

(...)

Inicialmente, cabe consignar a evidente contradição entre a conclusão de que era ilegítima adoção do regime de suspensão e ao, mesmo tempo, admitir que os recolhimentos feitos pelos estabelecimentos comerciais, sem amparo legal, fossem considerados postergação de pagamento do IPI devido pelo estabelecimento industrial autuado e abatidos dos valores lançados no auto de infração em apreço.

Não se pode olvidar que a finalidade do regime especial em comento era concentrar a tributação no estabelecimento industrial e, dessa forma, facilitar a fiscalização e o controle do recolhimento do imposto devido pelo referido estabelecimento. Em contrapartida, como meio de incentivar a adesão do contribuinte ao referido regime especial, o legislador reduziu, de forma significativa, a carga tributária do IPI fixado para o regime geral de tributação das bebidas frias, estabelecido nos arts. 58-A a 58-T da Lei 10.833/2003. Em outras palavras, em troca da concentração e simplificação do controle da tributação a Administração Tributária abriu mão de parcela do valor do imposto devido.

Daí a evidente incompatibilidade e ilegalidade de utilização do regime de suspensão do IPI para as saídas das bebidas frias ao abrigo do citado regime especial, conforme concluiu, acertadamente, a nobre Relatora. Com efeito, se o regime de suspensão do IPI aplicava-se somente aos contribuintes do

regime geral de tributação de bebidas frias, nos termos do art. 58-A do referido diploma legal, a opção pelo REFRI, inequivocamente, implicava a perda do direito ao regime de suspensão do imposto nas saídas do estabelecimento industrial para os estabelecimentos comerciais.

Assim, ao admitir que a recorrente pudesse usufruir dos benefícios do regime geral (suspensão do imposto) e do regime especial (tributação reduzida), além da evidente afronta ao disposto no art. 58-N da Lei 10.833/2003, a recorrente usufruiu, ilegitimamente, dos dois benefícios fiscais (redução e suspensão) e, em contrapartida, transferiu ônus duplicado para Administração tributária, sob a forma de recolhimento a menor do imposto e aumento dos gastos na alocação de mão-de-obra fiscal destinada ao controle e fiscalização da correta apuração do imposto.

Assim, admitir que a recorrente usufrua dos benefícios do regime geral e do regime especial, além das implicações de favorecimento ao contribuinte que agiu de forma ilícita em detrimento daquele que cumpriu as normas do regime especial (diante da clara repercussão na fixação de preços e na concorrência), a Administração Tributária e o erário também foi indevidamente prejudicado, por uma opção ilícita da recorrente, deliberada e planejada com o claro propósito de reduzir o pagamento do IPI devido e ao mesmo tempo adiar o seu recolhimento aos cofres públicos.

Em relação a esse ponto, a recorrente alegou que a autuação deveria ser cancelada, porque a opção pelo regime especial alcançava todos os estabelecimentos da recorrente.

Essa alegação não representa a verdade, haja vista que, a leitura combinada do § 1º do art. 58-J com a do art. 58-N, I, leva a inexorável conclusão que a opção pelo regime especial, inequivocamente, aplica-se apenas aos estabelecimentos industriais da recorrente, jamais incluiriam os estabelecimentos comerciais da recorrente.

A apresentação de única opção pelo contribuinte, trata-se de medida de natureza prática e racionalizadora, com vista a evitar que o contribuinte fosse obrigado a apresentar tantos pedidos de opção quantos fossem os números de estabelecimentos industriais fabricantes dos referidos tipos de bebidas. E os efeitos jurídicos da referida opção, indubitavelmente, não têm o condão revogar ou alterar os efeitos de preceitos legais vigentes, que, expressamente, determinava a concentração do recolhimento do imposto, exclusivamente, no estabelecimento industrial. Admitir o contrário, ou seja, que os estabelecimentos comerciais também poderiam usufruir dos benefícios do regime especial, obviamente, consistiria em interpretação contra legem, o que é expressamente vedado ao julgador administrativo pelo art. 26-A do Decreto 70.235/1972.

A recorrente ainda alegou que o descumprimento do regime especial em comento implicava solidariedade dos estabelecimentos envolvidos (art. 124 do CTN), de sorte que o “o pagamento feito por um dos obrigados aproveita dos demais” (art. 125, I, do CTN).

Como reforço a esse argumento, a recorrente apresentou o entendimento do STJ esposado no julgamento do REsp 1.355.812/RS, sob o regime dos recursos repetitivos, cujo enunciado da ementa segue integralmente transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. (...) IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de **uma única pessoa jurídica**, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades.

2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que

o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis.

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08. (REsp 1355812/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013) grifos do original.

Sem razão a recorrente que, claramente, confunde o princípio da unidade patrimonial da pessoa jurídica, de índole processual, com o princípio da autonomia dos estabelecimentos, de natureza tributária.

Com efeito, o princípio da unidade patrimonial de direito processual civil, que dispõe sobre a responsabilidade patrimonial, encontra-se positivado no art. 789 do novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), que determina que: “O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei”.

Segundo o referido princípio, a discriminação do patrimônio da sociedade empresária, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social (bens e direitos) por suas dívidas (o passivo). Nessa seara, a distinção entre as duas espécies de estabelecimento (matriz e filial) não implica em maiores desdobramentos no que diz respeito à unidade patrimonial da sociedade empresária. Logo, a matriz ou a filial, na condição de espécie de estabelecimento, é tratada como um bem, um instrumento, uma universalidade de fato que integra o patrimônio da sociedade empresária e não como uma sociedade empresária distinta. No mesmo sentido, veja a lição de Fábio Ulhoa Coelho:

(...)

De outra parte, o princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos preceitua que cada estabelecimento, seja matriz ou filial, deve ser considerado, na forma da legislação específica de cada tributo, unidade autônoma e independente no relacionamento jurídico-tributário com a Administração Tributária. Esse princípio está presente na legislação de vários tributos. A título de exemplo, especificamente em relação ao IPI, o referido princípio encontra-se instituído no art. 51, parágrafo único, do CTN, e no art. 384 do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), segundo o qual: “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.”

Com base no exposto, verifica-se uma nítida diferença entre o princípio da autonomia dos estabelecimentos e princípio da unidade patrimonial. O primeiro é um instituto de direito material tributário, que disciplina o aspecto subjetivo do nascimento da obrigação tributária de cada tributo, ao passo que o princípio da unidade patrimonial é um instituto de direito processual, que dispõe sobre a responsabilidade patrimonial dos devedores. Da mesma forma, o entendimento esposado no excerto extraído voto condutor do referido julgado do STJ, que segue transcrito:

Com efeito, o princípio em comento é um instituto de **direito material tributário**, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista no regramento de **direito processual**, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no **direito empresarial**. (grifos do original).

No caso, como os argumentos apresentados pela recorrente cinge-se a definição de solidariedade tributária e não ao aspecto subjetivo atinente ao surgimento da obrigação tributária, definido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, tal alegação somente tem relevância na fase processual de cobrança do crédito tributário, para fim de definição de responsabilidade patrimonial.

Assim, resta demonstrado que, na fase de apuração da certeza e liquidez do crédito tributário, em razão do princípio da autonomia do estabelecimento, a apuração e lançamento do valor do IPI devido e não confessado/pago foi corretamente feito por estabelecimento, em cumprimento ao que expressamente determina o art. 384 do RIPI/2010.

Essa constatação ainda se revela suficiente para afastar a alegação da recorrente de que a autuação era nula por lhe faltar os requisitos da liquidez e certeza, ou de que o lançamento deveria limitar-se apenas a cobrança dos juros e multa isolada, conforme estabelecido no art. 43 da Lei 9.430/1996.

(...)

Com base nos mesmos fundamentos dos julgadores de primeira instância, este Relator também entende que, se houve lançamento do IPI nas notas fiscais de venda pelos estabelecimentos comerciais e pagamento indevido do imposto, a recorrente pode exercer o seu direito de repetir ou compensar o suposto indébito de cada estabelecimento, nos termos dos arts. 165 e 170 do CTN, dos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/1996 e da Instrução Normativa RFB 1.717/2017. (...)

(...)

Nesse sentido, bem constou na decisão recorrida, em referência ao princípio da autonomia dos estabelecimentos no âmbito do IPI, que:

(...)

Por fim, não se deve olvidar o princípio da autonomia dos estabelecimentos que rege o IPI, conforme o CTN, art. 51, II, § único, e o RIPI/2010, arts. 384 e 609, IV.

Se os estabelecimentos filiais destinatários destacaram o imposto nas saídas, não há como considerar postergação do recolhimento do imposto e encetar algum tipo de compensação no tocante ao imposto devido pela impugnante. Trata-se, afinal, de contribuintes diversos, sob o prisma do princípio da autonomia de estabelecimentos, e não há a caracterização do alegado bis in idem.

Aos destinatários dos produtos só resta a via da restituição administrativa do imposto lançado indevidamente nas notas fiscais de venda e recolhido nos prazos de vencimento, respeitado o prazo decadencial em cada caso.

(...)

Dessa forma, a eventual autorização para a dedução na autuação dos valores recolhidos por outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, relativamente aos produtos que saíram com a suspensão indevida do IPI do estabelecimento industrial, representaria lesão ao disposto no art. 51, parágrafo único do CTN e nos arts. 384 e 609, IV do Regulamento do IPI/2010, abaixo transcritos:

Art. 51. [CTN] Contribuinte do imposto é:

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

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

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

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

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

[RIPI/2010]

Autonomia dos Estabelecimentos

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).

Art. 609. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

(...)

IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;

(...)

Dessa forma entendo incabível a dedução no presente auto de infração dos valores pagos por outros estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nessa esteira, ao contrário do sustentado pela recorrente, foi também acertada a decisão da DRJ de indeferir, por considerar prescindível, o exame pericial requerido pela então impugnante para apuração de recolhimento do IPI nas saídas dos estabelecimentos da pessoa jurídica nas etapas posteriores à saída com suspensão do estabelecimento industrial. Diante da manutenção do entendimento da DRJ, remanesce neste momento processual a desnecessidade de tal perícia, devendo o pedido respectivo da recorrente ser indeferido.

No que concerne à saída de produtos tributados (cervejas de malte) com lançamento a menor do imposto (infração III), sustentou a recorrente que:

a) teria havido evidente equívoco (erro material), conforme se verificaria da planilha da fl. 21, vez que o valor de R\$6.097.695,94 corresponderia ao IPI resultante da aplicação das alíquotas corretas (vigentes à época), e não à diferença do IPI a lançar de R\$668.933,47, já que, no período, houve o pagamento parcial; e

b) a diferença de R\$668.933,47 somente foi apurada pela fiscalização, porque desconsiderou o fato de que a ora Impugnante, no período autuado, tendo constatado a diferença não recolhida em virtude da desatualização da pauta (modificada pelo Decreto n. 7455/11), efetuou recolhimento a título de complemento de pauta, em montante, inclusive, superior ao supostamente constatado no trabalho fiscal, como provam o extrato do RAIPI do

período de abril/11 e o comprovante de recolhimento apresentados (doc. 04 juntado na Impugnação).

Não se verifica nos autos o erro material apontado pela recorrente no item a. acima. Embora conste no Auto de Infração na fl. 1012, relativamente à *infração III*, o montante de R\$6.097.695,94 para o mês de abril de 2011, que seria o valor total do IPI devido no mês para essa infração, conforme quadro constante no item 63 do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fl. 1006), não está sendo exigido esse montante, tendo sido subtraída, como abaixo se demonstra, a parcela já calculada pela contribuinte:

Auto de Infração (fl. 1012):

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL
INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS COM LANÇAMENTO A MENOR DO IPI

Lançamento a menor do IPI nas saídas de produtos tributados (cervejas de malte) do estabelecimento industrial, conforme o Termo de Verificação Fiscal anexo, o qual é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
30/04/2011	6.097.695,94	75,00

Termo de Verificação Fiscal (fl. 1006):

63. Destarte, serão lançados por este Auditor-Fiscal, por meio de Auto de Infração, a título de IPI, os valores da coluna "Diferença do IPI a Lançar" do quadro abaixo, além das correspondentes multas e juros.

O quadro abaixo sintetiza as planilhas mencionadas acima.

Mês da Emissão	Mês do Movimento	Código NCM	Descrição NCM	Código CFOP	Valor da Nota (R\$)	Quantidade (litros)	IPI: Valor do Tributo Calculado pelo Contribuinte (R\$) A	IPI: Valor devido (R\$) B	Diferença do IPI a Lançar C = B - A
Abr/2011	Abr/2011	22030000	CERVEJA DE MALTE	5101/5401 5402/5910 6101/6401 6510	77.960.826,06	24.594.332,83	5.428.762,47	6.097.695,94	668.933,47

Conforme se observa no demonstrativo de débitos apurados não lançados (fl. 1013) abaixo, no mês de abril/2011 foi subtraído desse montante os valores já calculados pela contribuinte em sua escrita, de R\$5.428.762,47:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
DÉBITOS APURADOS DE IPI NÃO LANÇADO

PROCESSO: 13864.720170/2015-81

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
07.526.557/0006-14
Nome Empresarial
AMBEV S.A.

INFRAÇÕES DE IPI NÃO LANÇADO

Período de Apuração	Multa	IPI Calculado	(-) IPI Lançado	Débito Apurado
31/01/2011	75,00%	4.742.006,71	0,00	4.742.006,71
28/02/2011	75,00%	4.228.770,72	0,00	4.228.770,72
31/03/2011	75,00%	4.489.717,24	0,00	4.489.717,24
30/04/2011	75,00%	9.899.984,67	5.428.762,47	4.471.222,20

Em valores brutos, relativamente às *infrações II e III*, teríamos o montante total do IPI para o mês de abril/2011 de R\$9.899.984,67 (vide demonstrativo da fl. 1013 acima), composto pelos valores brutos para as duas infrações de R\$6.097.695,94 (*infração III*) e R\$3.802.288,73 (*infração II*).

Assim, está sendo exigido, relativamente às *infrações II e III*, para o mês de abril/2011, o valor líquido total de R\$4.471.222,20 (vide demonstrativo da fl. 1014 e extrato do

processo abaixo), que corresponde à soma dos valores líquidos a serem lançados para as duas infrações:

$$\begin{aligned} & \text{R\$ 668.933,47 (infração III)} \\ & + \text{R\$ 3.802.288,73 (infração II - vide item 59 do TVF mais abaixo)} \\ & = \text{R\$ 4.471.222,20} \end{aligned}$$

Demonstrativo de apuração do IPI (fl. 1014):

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS						
PROCESSO: 13864-720.170/2015-81						
SUJEITO PASSIVO						
CNPJ 07.526.557/0006-14						
Nome Empresarial AMBEV S.A						
IMPOSTO APURADO						
Período de Apuração	Multa	Tipo	Débito Apurado	Crédito Apurado	Imposto Apurado	
31/01/2011	75,00%	NL	4.742.006,71	0,00	4.742.006,71	
28/02/2011	75,00%	NL	4.228.770,72	0,00	4.228.770,72	
31/03/2011	75,00%	NL	4.489.717,24	0,00	4.489.717,24	
30/04/2011	75,00%	NL	4.471.222,20	0,00	4.471.222,20	

Extrato de débitos do processo no SIEF (fl. 1173):

2945	04/2011	MENSAL	REAL	4.471.222,20	75,00	25/05/2011	08/01/2016	N	N	N
Saldo de Principal e Multa Vinculada				4.471.222,20	75,00	Suspensão - Julgamento Da Impugnação				
Tributo IPI										

TVF - Infração II (suspensão indevida)

59. Destarte, serão lançados por este Auditor-Fiscal, por meio de Auto de Infração, a título de IPI, os valores da coluna "Valor devido de IPI" do quadro abaixo, além das correspondentes multas e juros.

O quadro abaixo sintetiza as planilhas mencionadas acima.

Mês da Emissão	Mês do Movimento	Código NCM	Descrição NCM	Código CFOP	Valor da Nota (R\$)	Quantidade (litros)	Valor devido de IPI (R\$)
Jan/2011	Jan/2011	22030000	CERVEJA DE MALTE	6151/6408	19.447.820,12	21.014.355,14	4.742.006,71
Fev/2011	Fev/2011	22030000	CERVEJA DE MALTE	6151/6408	16.008.852,25	18.915.699,96	4.228.770,72
Mar/2011	Mar/2011	22030000	CERVEJA DE MALTE	5151/6151 6408	17.088.726,48	20.049.435,98	4.489.717,24
Abr/2011	Abr/2011	22030000	CERVEJA DE MALTE	6151/6408	12.872.222,20	15.373.959,22	3.802.288,73

No que concerne à alegação da recorrente de recolhimento a título de complemento de pauta que não teria sido considerado pela fiscalização (item b. acima), assim decidiu a DRJ:

(...)

Por outro lado, quanto à alegação de cumprimento da obrigação tributária principal concernente à diferença de R\$ 668.933,47, a documentação comprobatória trazida à colação pelo sujeito passivo não é suficientemente apta a afastar a parcela da exigência hostilizada.

O assentamento da alegada complementação de pauta no documento denominado de "Controle de Apuração do IPI" (exibido à guisa de Livro Registro de Apuração do IPI e impresso em 17/12/2015, à fl. 1.114) é vago, ou seja, não identifica inequivocamente o motivo: "Complemento de pautas

IPI – Destaque Setorial Federal 2011/0”. Uma descrição bastante inócua.

Ademais, o valor (R\$ 694.454,42) não é coincidente com a diferença apurada na ação fiscal (R\$ 668.933,47); mesmo sendo um valor superior à diferença, nada certifica, pois o estabelecimento não dá, e não dava à época das ocorrências fáticas, saída apenas a cervejas de malte, mas a diversas outras bebidas frias sujeitas ao regime especial de tributação, todas submetidas a variadas classes de valores (valores de pauta fiscal) com freqüentes alterações estabelecidas em atos normativos.

O DARF apresentado (fl. 1.115), em valor até inferior (R\$ 10.212.091,68) ao total do saldo devedor (R\$ 10.248.678,65) consignado no documento denominado de “Controle de Apuração do IPI”, em nada socorre a impugnante em sua pretensão: nada esclarece.

A documentação comprobatória apresentada na peça impugnatória não é suficiente para formar a convicção do julgador quanto à exoneração de parte do auto de infração.

(...)

De outra parte, no recurso voluntário, a interessada apenas repisou os argumentos já apresentados na impugnação, nada acrescentando a título de elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida. Argumenta, no entanto, que, se a DRJ entendeu que a documentação apresentada não seria suficiente para sustentar o alegado recolhimento a título de complementação de pauta, seria cabível a coleta de elementos subsidiários para formar sua convicção, sob pena de ofensa ao art. 112 do CTN.

A autoridade julgadora administrativa, em conformidade com o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir motivadamente as prescindíveis ao julgamento, nos termos do art. 28 desse Decreto.

Há que se ter em conta, entretanto, que as diligências e perícias não existem com o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pela impugnante ou recorrente. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova já trazidos aos autos, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais se exige conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impossível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

Assim, não incumbe à autoridade julgadora da DRJ diligenciar ou determinar a realização de perícia para fins de, de ofício, promover a produção de prova acerca das alegações da impugnante, nem tampouco caberia a este Colegiado produzir a prova que a recorrente deixou de produzir para se contrapor adequadamente à decisão recorrida.

Não se olvide que incumbe à impugnante/recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação/decisão recorrida. O fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada altera isso, eis que a

busca da verdade material não desincumbe as partes de seus encargos probatórios. Conforme já decidido no Acórdão nº 3201-002.316 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 24 de agosto de 2016, sob o voto condutor do Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira, "A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação dos créditos alegados".

Também não se trata de ofensa ao art. 112 do CTN, pois, além de não se tratar de infração, pelos elementos que constam nos autos, a questão sequer comporta dúvida acerca do montante a ser exigido em face da infração III da autuação. Não obstante a então impugnante tenha alegado recolhimento de parte do valor exigido, não logrou êxito em demonstrá-lo, como bem justificou a decisão recorrida, e nada acrescentou no recurso voluntário que pudesse refutar os argumentos da decisão recorrida no sentido da insuficiência da prova para sustentar o alegado. Afinal, “alegar sem comprovar é o mesmo que não alegar.”

Assim, pelo acima exposto, voto no sentido de indeferir os pedidos de perícia/diligência e de **negar provimento ao recurso voluntário**.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora