



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722008/2021-17
ACÓRDÃO	3201-011.910 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DIAGEO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos, bem como os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

IPI. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. DESEMBARAÇO. SAÍDA DO IMPORTADOR. SAÍDA DO REAL ADQUIRENTE OU DO ENCOMENDANTE.

São três hipóteses distintas de incidência do IPI: a primeira delas ocorre no desembaraço aduaneiro e tem como sujeito passivo o importador, a segunda delas ocorre na saída que o importador dá à mercadoria importada, a terceira ocorre no momento em que a real destinatária (na operação por conta e ordem de terceiros) ou a encomendante (na operação por encomenda, dá saída de seu estabelecimento. São três sujeitos passivos distintos, um o importador (art. 51 inciso I do CTN), outro o real adquirente (art. 79 da MP 2.158-35/01), e um terceiro o encomendante (art. 13 da Lei 11.291/2013). Em não existindo óbice para a incidência do IPI na saída dada pelo real adquirente ou pelo encomendante, correto o lançamento.

PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. MULTA ISOLADAMENTE EXIGIDA. DUPLA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES.

A relevação de multa é incabível na ausência de disposição expressa que a autorize. Impossibilidade do emprego de analogia ou interpretação extensiva para a instituição ou imputação de obrigação tributária. O

princípio da tipicidade cerrada indica que a hipótese de incidência deve estar perfeitamente adequada ao aspecto fático e, ainda, que não haja qualquer dúvida sobre a sua efetiva existência no mundo jurídico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa exigida isoladamente.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Marcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Hécio Lafetá Reis(Presidente)

RELATÓRIO

Abaixo reproduzo o relatório da Delegacia Regional de Julgamento que o elaborou quando apreciou a Impugnação.

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra DIAGEO BRASIL LTDA, CNPJ nº 62.166.848/0005-76, pelos saldos devedores apurados no ano de 2017 em razão da falta de lançamento do imposto.

Segundo a Fiscalização:

(...)

5. O estabelecimento da empresa DIAGEO BRASIL LTDA. (doravante denominada DIAGEO) inscrito no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 62.166.848/0005-76, possui como atividade econômica principal o “comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente” (CNAE 4635-4-99).

(...)

7. Conforme será demonstrado neste termo de verificação, constatou-se na ação fiscal que o estabelecimento equiparado a industrial deu saída a bebidas quentes classificadas nos códigos TIPI 2208.30.20 (uísques), 2208.50.00 (gim e genebra), 2208.60.00 (vodkas) e 2208.70.00 (licores), procedentes do exterior, sem lançamento do IPI, por não caracterizar seu estabelecimento como equiparado a industrial nessas operações.

8. A análise fiscal baseou-se nas informações constantes nos arquivos transmitidos ao SPED de Escrituração Fiscal Digital (EFD – ICMS IPI), ativos no início da ação fiscal, relacionados a seguir:

(...)

15. Os produtos denominados bebidas quentes são os relacionados na tabela constante do artigo 209 do RIPI/2010, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08, exceto o código 2208.90.00 Ex 01 da Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011. Até 30/11/2015, as bebidas quentes sujeitavam-se, por unidade, ao IPI fixado em Reais, conforme tabela de classes de valores constantes da NC (22-2) da Tipi aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, e de acordo com a tabela constante do artigo 209 do RIPI/2010.

16. A partir de 01/12/2015, com a mudança instituída pela Lei nº 13.241/2015 (conversão da MP 690/2015), as bebidas quentes passaram a ser tributadas pelas mesmas regras gerais previstas na legislação do IPI, **inclusive as relativas a fato gerador, contribuintes, responsáveis, regras de suspensão, base de cálculo e sistemática de cálculo do imposto.**

Em consonância com a autorização estabelecida pelo CTN, o art. 4º da referida lei definiu hipóteses de equiparação a industrial referentes ao IPI incidente sobre bebidas quentes, com efeitos a partir de 01/12/2015: **Lei nº 13.241/2015**

Art. 4º Fica equiparado a industrial, nas saídas dos produtos de que trata o art. 1º, o estabelecimento de pessoa jurídica:

I - caracterizada como controladora, controlada ou coligada de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, na forma definida no art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - caracterizada como filial de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º;

III - que, juntamente com pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, estiver sob controle societário ou administrativo comum;

IV - que apresente sócio ou acionista controlador, em participação direta ou indireta, que seja cônjuge, companheiro ou parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, de sócio ou acionista

controlador de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º;

V - que tenha participação no capital social de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, exceto nos casos de participação inferior a 1% (um por cento) em pessoa jurídica com registro de companhia aberta na Comissão de Valores Mobiliários;

VI - que possuir, em comum com pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, diretor ou sócio que exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação; ou

VII - que tiver adquirido ou recebido em consignação, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) do volume de saída da pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º. (grifos nossos)

17.Portanto, resta evidente que, no período fiscalizado, equiparam-se a industriais diversos estabelecimentos que derem saída a bebidas quentes, dentre os quais figuram as filiais de pessoa jurídica que industrialize ou importe tais produtos.

(...)

22.No entanto, apesar de eventualmente não haver destaque de IPI em determinadas NF-e emitidas por fornecedores, contatou-se no TCIF nº 4 que o sujeito passivo é equiparado a industrial nas saídas de bebidas quentes, pois estaria enquadrado em um dos incisos do art. 9º do RIPI/2010, listados a seguir:

(...)

23.Através do TCIF nº 4, o sujeito passivo também foi intimado a esclarecer se, de fato, entende que não se equipara a industrial, considerando os argumentos apresentados no item “C” do referido termo, visto que houve emissão de valores expressivos de NF-e de vendas de bebidas quentes, no período fiscalizado, enquadradas como não tributadas (CST IPI 53), tendo o contribuinte apresentado a seguinte resposta: [Resposta] A fiscalizada ratifica o entendimento de não estar sujeita à incidência desse tributo, até mesmo porque, conforme anteriormente exposto, na própria aquisição desses produtos, consta expressamente na nota fiscal emitida pela empresa fornecedora a observação de que não há qualquer destaque desse imposto, com base na ação 5000212-29.2011.404.7201, com decisão transitada em julgado perante a Subseção da Justiça Federal de Joinville em Santa Catarina.

24.Contudo, apesar das alegações do sujeito passivo, a análise das certidões de objeto e pé dos processos judiciais, mencionados nas respostas às intimações, revelou que nesses documentos não há decisão judicial que

afaste a equiparação da DIAGEO a industrial, nos termos da MP 690/2015 (convertida na Lei 13.241/2015). O conteúdo integral das certidões consta no Anexo 01 deste termo de verificação. Dentre as certidões apresentadas, que dizem respeito às justificativas alegadas pelo sujeito passivo, constam os seguintes teores:

(...)

27.Por todo o exposto, depreende-se que as bebidas quentes recebidas por transferência pelo estabelecimento fiscalizado, foram adquiridas em importações por conta e ordem por outro estabelecimento da pessoa jurídica, através da importadora ASCENSUS TRADING & LOGISTICA LTDA, que deixou de destacar IPI nas NF-e de remessas de importações por conta e ordem, com base na ação judicial transitada em julgado em 25/04/2012, que, em tese, desobrigou o recolhimento do IPI pela pessoa jurídica nas operações que realizarem na situação de comerciante ou de importador por conta e ordem de terceiros.

28.Entretanto, apesar dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo, conforme já citado, eventual falta de destaque de IPI nas aquisições de bebidas quentes não afasta a equiparação a industrial, estabelecida no art. 9º do RIPI/2010 e no art. 4º da Lei 13.241/2015. Ademais, a ação mencionada transitou em julgado mais de três anos antes da mudança da sistemática de tributação de bebidas quentes, introduzida pela MP 690/2015, com efeitos a partir de 01/12/2015.

29.Além da inaplicabilidade dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo para a falta de destaque de IPI nas saídas de bebidas quentes, constatou-se que outro estabelecimento da pessoa jurídica (CNPJ nº 62.166.848/0003-04) já fora autuado por falta de destaque de IPI na saída de bebidas quentes, conforme auto de infração constante no PAF nº 10480-723.835/2019-58. No Acórdão nº 11-64.310 - 2ª Turma da DRJ/REC, de 21/08/2019, o crédito tributário foi mantido integralmente e por unanimidade, com o seguinte teor:

(...)

30.Por todo o exposto, restou evidente que o sujeito passivo é equiparado a industrial nas operações em análise, visto que deu saída de bebidas quentes de procedência estrangeira no mercado interno, sendo devido o imposto não lançado nas notas fiscais.

31.Constatado que o sujeito passivo deixou de lançar indevidamente o IPI em 5.963 NF-e de vendas de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros com códigos TIPI de bebidas quentes, passou-se à análise dos valores de insuficiência e recolhimento do imposto no período fiscalizado. A planilha eletrônica (Anexo 02) contém detalhamento de todas as NFe de saídas de bebidas quentes e de eventuais devoluções, consideradas no cálculo do IPI

devido e na reconstituição da escrita fiscal. O quadro a seguir apresenta um resumo com o valor total, por período de apuração, das NF-e de vendas de bebidas quentes adquiridas de terceiros no mercado interno (CFOPs 5.403, 6.102 e 6.403), com códigos TIPI de bebidas quentes - 2208.30.20 (uísques), 2208.50.00 (gim e genebra), 2208.60.00 (vodcas) e 2208.70.00 (licores) - emitidas sem destaque de IPI, com CST IPI de “NãoTributada” (SAIDA/NT) ou “Outras” (SAIDA/OUTRAS):

(...)

Em sua Impugnação, a autuada argumenta:

(...)

II. O AUTO DE INFRAÇÃO

3. No auto de infração ora impugnado, a D. Fiscalização visa cobrar da Impugnante supostos valores devidos a título de IPI no ano-calendário de 2017. Alega-se, em síntese, que a ora Impugnante seria uma empresa “equiparada” a estabelecimento industrial, nos termos do artigo 9º, incisos II e III do Decreto 7.212 de 15.7.2010 (“RIPI”), e que, nesse caso, estaria sujeita ao IPI quando da comercialização de seus produtos – “bebidas quentes”.

(...)

6. Nesta Impugnação, contudo, restará comprovado que essa exigência é completamente equivocada, infundada e deve ser integralmente cancelada por essa E. DRJ, uma vez que:

- a Impugnante não se enquadra em nenhuma das hipóteses de equiparação a estabelecimento industrial contidas na legislação – a Impugnante não é filial de importadora, a Impugnante não realizou qualquer importação, a Impugnante não deu saída após o desembaraço aduaneiro e a Impugnante não adquiriu mais de 20% do volume de saída de pessoas importadoras de “bebidas quentes”. Aliás, a D. Fiscalização sequer demonstra qual seria a efetiva hipótese de equiparação da Impugnante a um estabelecimento industrial possivelmente sujeito ao IPI, limitando-se a transcrever genericamente alguns dispositivos do RIPI e da Lei 13.241/15;*
- mesmo que a Impugnante não seja parte da ação judicial em que a Ascensus teve definitivamente reconhecida a não-incidência do IPI nas saídas posteriores ao desembaraço aduaneiro, tal fato apenas confirma que não existe qualquer hipótese de equiparação da Impugnante a estabelecimento industrial e que o imposto definitivamente não é devido neste caso;*
- por mais que a sistemática de tributação das “bebidas quentes” tenha sido alterada pela Lei 13.241/15, as regras referentes à equiparação de estabelecimentos a contribuintes do imposto sempre se mantiveram as*

mesmas, de tal forma que esse fundamento não justifica a desconsideração da coisa julgada obtida pela Ascensus no Processo 5000212-29.2011.4.04.7201 quanto à não-incidência do IPI nas saídas posteriores ao desembaraço aduaneiro. Além disso, os termos dessa decisão são muito mais amplos e tratam da não-incidência do IPI de forma geral, não apenas para saídas de “bebidas quentes”;

- ainda que o lançamento tratado no Processo Administrativo 10480-723.835/2019-58 tenha sido mantido em primeira instância administrativa, houve Recurso Voluntário ao E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), ainda pendente de julgamento. Esse débito não foi definitivamente constituído e não deve servir como fundamento para se efetuar um novo lançamento completamente equivocado e descabido; e*
(PAF AGUARDANDO DISTRIBUIÇÃO/SORTEIO NO CARF)

- ad argumentandum, ainda que se admitisse como válida a exigência fiscal, é certo que a D. Fiscalização não poderia simplesmente desconsiderar o valor de créditos de operações antecedentes, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade que rege a incidência do IPI.*

III. OS FATOS

8. *A Impugnante pertence ao grupo Diageo, constituído no Reino Unido no ano de 1997, a partir da fusão dos grupos Grand Metropolitan e Guinness. Presente em mais de 80 países e com uma rede de distribuição de produtos que alcança quase 180, o grupo é o maior fabricante de bebidas destiladas premium do mundo, detendo marcas bastante conhecidas, como a cerveja Guinness, as vodkas Smirnoff, Cîroc e Ketel One, os uísques Johnnie Walker, Buchanan’s e White Horse, o gim Tanqueray, o rum Captain Morgan, o licor Baileys e a tequila Don Julio.*

9. *No Brasil, todos os produtos comercializados pela Impugnante no segmento de bebidas premium têm procedência estrangeira, sendo as importações realizadas tanto de forma direta pela subsidiária brasileira e por suas filiais, quanto na modalidade de “importação por conta e ordem”. Estas últimas são operacionalizadas por empresas tradings especializadas nesse segmento de atuação, nos termos da legislação fiscal e aduaneira aplicáveis.*

10. *No que interessa ao presente caso, no ano-calendário de 2017 a Impugnante contratou a empresa trading Ascensus¹ para realizar importações de determinados produtos que viriam a ser por ela comercializados no País. Referidas importações ocorreram diretamente pela Ascensus na modalidade por “conta e ordem”, exatamente como previsto na regulamentação vigente e permitido pela Receita Federal do Brasil.*

11. *Essa, aliás, é uma questão incontroversa neste processo administrativo – as importações ocorreram pela Ascensus, empresa com a qual a*

Impugnante não mantém qualquer vínculo exceto por essa relação comercial para importação de alguns produtos que são posteriormente comercializados pelo grupo Diageo no País.

12. E aqui é válido destacar que a Ascensus, na condição de importadora dos produtos que serão comercializados pelo grupo Diageo no Brasil, é quem efetivamente conduz o desembaraço desses bens junto à Administração Aduaneira, quem recolhe os tributos aplicáveis neste momento – incluindo o IPI - e é quem dá a saída subsequente ao destinatário, no caso, a Impugnante.

13. Em princípio, quando da saída dos produtos importados pela Ascensus para a Impugnante poderia haver uma nova incidência do IPI além daquela já aplicável no momento do desembaraço aduaneiro, pois, ainda que não tenha ocorrido qualquer industrialização no País, essa saída seria tributável pela equiparação contida na legislação aplicável.

14. Todavia, julgando ser totalmente descabida e ilegal essa segunda incidência do IPI na saída dos produtos para seus clientes, em 6.7.2011 a Ascensus ajuizou Ação Declaratória nº 5000212-29.2011.4.04.7201 (“Ação Declaratória”) visando ter reconhecido o “direito de recolher o IPI exclusivamente na ocasião do desembaraço aduaneiro, afastando a aplicação do art. 46, II, do CTN e o artigo 9º, I, do RIPI, ante a inexistência de relação jurídica que obrigue as autoras ao pagamento de IPI na remessa e saída dos produtos importados para o mercado interno” (doc. nº 6).

(...)

18. Assim, é certo, pacífico e definitivo, por ordem judicial, que a Ascensus somente recolheria o IPI nas importações quando do desembaraço aduaneiro, não havendo mais que se falar em qualquer tipo de incidência adicional. E assim a Ascensus passou a agir.

19. Ao importar bens por conta e ordem de seus clientes, a trading efetuava o recolhimento do IPI no ato do desembaraço aduaneiro; mas, pelo fato de não mais ser equiparada a estabelecimento industrial, no momento da saída subsequente destinada aos seus clientes, não havia qualquer tipo de incidência adicional do imposto.

20. E isso vale para quaisquer produtos que eventualmente fossem importados pela Ascensus, independentemente da natureza respectiva, o que já mostra a manifesta improcedência das alegações do Fisco quanto à mudança na legislação aplicável ao segmento de “bebidas quentes” para questionar a extensão desse julgado às operações envolvendo a Ascensus e a Impugnante.

21. Ao longo do procedimento de Fiscalização a Impugnante deixou claro que nas próprias notas fiscais de aquisição dos produtos junto à Ascensus constava expressamente que não há qualquer destaque do IPI em razão

dessa ação judicial transitada em julgado que reconheceu a inexistência de equiparação no momento da saída subsequente ao desembaraço aduaneiro. Esse aspecto chega a ser até mesmo mencionado pela D. Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal. Confira-se um exemplo de nota fiscal em que consta tal referência:

(...)

22. O que se pode constatar, com a devida vênia, é que, não podendo atacar a coisa julgada que reconhece a inexistência de relação jurídico-tributária da Ascensus quanto ao IPI potencialmente incidente no momento posterior ao desembaraço aduaneiro, a D. Fiscalização simplesmente busca imputar à Impugnante a equiparação a um estabelecimento industrial. Mas, como será visto, isso não tem qualquer base legal.

(...)

28. O que deve ficar claro é o seguinte: a Impugnante não é estabelecimento industrial, tampouco equiparado a industrial. Nas operações aqui discutidas, quando muito, apenas as saídas promovidas pela Ascensus após o ato de desembaraço aduaneiro poderiam eventualmente justificar a imposição desse tributo. Entretanto, a Impugnante não seria parte legítima para figurar neste processo administrativo, e a própria Ascensus possui medida judicial transitada em julgado afastando essa incidência do IPI nessa saída posterior ao desembaraço.

29. Simplesmente não há qualquer elemento jurídico que possa justificar o lançamento ora impugnado. E tanto é assim que mesmo no momento em que a D. Fiscalização trata da incidência do IPI em seu Termo de Verificação Fiscal, não se aponta qualquer hipótese concreta de incidência ou de equiparação que efetivamente se aplique à Impugnante para justificar a imposição fiscal.

(...)

IV. A IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO: MÉRITO

31. Com relação ao mérito deste caso, é fundamental destacar que, nos termos da legislação aplicável, a Impugnante não é contribuinte do IPI. Ela não é estabelecimento industrial, tampouco se subsume às hipóteses legais de equiparação a tal tipo de contribuinte do IPI.

(...)

(B) O CASO CONCRETO: AFASTAMENTO DA EQUIPARAÇÃO E EFEITOS DA DECISÃO JUDICIAL DA ASCENSUS

44. Como mencionado, a Ascensus possui decisão transitada em julgado que afastou expressamente qualquer incidência posterior do IPI após o desembaraço aduaneiro, “não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno

da bitributação”. Embora a Fazenda Nacional tenha proposto até mesmo ação rescisória visando desconstituir essa decisão judicial com trânsito em julgado, fato é que essa tentativa foi também rechaçada pelo Poder Judiciário e essa medida também transitou em julgado.

45. Isso significa dizer, em outras palavras, que a Ascensus é contribuinte do IPI somente no evento de desembaraço aduaneiro, não havendo qualquer outra equiparação a estabelecimento industrial nas saídas subsequentes e na comercialização desses produtos.

46. Com isso, as saídas subsequentes promovidas pela Impugnante (ou por qualquer outro cliente destinatário dos produtos) igualmente estariam excluídas da incidência do IPI. E não foi por outra razão que o E. TRF-4 se reportou à palavra “comercialização” para afastar essa equiparação após o desembaraço aduaneiro. Com isso, todos os clientes da Ascensus deixam de ser equiparados a estabelecimentos industriais, evitando-se múltiplas incidências do IPI.

47. A decisão transitada em julgado na ação movida pela Ascensus também prevê expressamente que é imprescindível que o produto passe por alguma hipótese de transformação para se sujeitar à incidência do IPI, a saber:

(...)

48. A decisão em questão deve ser interpretada no sentido de desonerar os produtos saídos dos estabelecimentos da Ascensus, que somente sofrerão incidência do IPI nos casos em que forem submetidos a novo processo de industrialização. Importante ressaltar que a sentença não limita o seu alcance e aplicação às operações em que a Ascensus seja revendedora da mercadoria importada, aplicando-se também às operações de importação por conta e ordem.

(...)

50. Uma vez definido pelo Poder Judiciário que os produtos importados pela Ascensus, como já tiveram incidência no desembaraço aduaneiro, não devem sofrer a incidência do IPI na hipótese de serem apenas “comercializados” posteriormente, tem-se que a eficácia material da coisa julgada abrange todas as demais etapas de circulação dessas mercadorias, sob pena de a decisão judicial restar cumprida apenas parcialmente.

51. Embora a Impugnante não tenha participado do processo, ao contrário do que alega a D. Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, é certo que a eficácia material da coisa julgada irradia efeitos por todos aqueles que se relacionam com a Ascensus no que diz respeito à importação de mercadorias que não venham a sofrer qualquer processo de industrialização posteriormente à internalização no País.

58. Admitir a alegação da D. Fiscalização de que a decisão transitada em julgado somente beneficiaria a Ascensus, não acarretando qualquer efeito sobre a Impugnante, esvaziaria completamente o conteúdo jurídico da coisa julgada.

59. De fato, apesar de a União ter contra si uma decisão que a impede de cobrar o IPI quando haja mera circulação das mercadorias importadas pela Ascensus sem industrialização posterior, ela estaria extrapolando essa vedação ao exigir todo o IPI da cadeia a partir da Impugnante, afrontando a própria sistemática de incidência do imposto. Mas está claro desde a formatação constitucional do tributo que o IPI não incide aleatoriamente sobre a mera circulação de mercadorias importadas, a partir de um intermediário qualquer.

60. Se não forem considerados os efeitos resultantes da aplicação da sentença para as saídas subsequentes, é fato que o Fisco deslocaria para o comerciante a figura do “contribuinte” do IPI, mesmo sem qualquer importação ou industrialização que justificasse a ocorrência do fato gerador desse imposto. O IPI seria exigido da Impugnante sem que se tenha a figura de “contribuinte” e “fato gerador”.

(...)

(C) AUSÊNCIA DE REGRA ESPECÍFICA DE EQUIPARAÇÃO NA LEI 13.241/15

63. A Impugnante também não poderia sujeitar-se ao IPI na medida em que inexistente regra específica que a equipare a industrial para fins de cobrança do imposto.

Com efeito, antes da edição da Lei nº 13.241/15 (resultado da conversão em Lei da MP 690/15), os produtos comercializados pela Impugnante – NCM 2208.30.20, 2208.40.00, 2208.50.00, 2208.60.00, 2208.70.00 e 2808.90.00 – estavam sujeitos à sistemática de tributação ad rem prevista nos artigos 1º a 4º da Lei 7.798/19.

65. Apesar de o artigo 2º mencionar as regras gerais do IPI, tais regras não poderiam ser aplicadas para fins de equiparação, já que existem as regras específicas previstas na própria Lei 13.241/15.

66. No caso concreto, o artigo 4º da Lei nº 13.241/15 contém regras específicas sobre a equiparação a industrial dos estabelecimentos que comercializam bebidas classificadas nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 (caso da Impugnante), exceto o código 2208.90.00 Ex 01, da TIPI, a saber:

“Art. 4º Fica equiparado a industrial, nas saídas dos produtos de que trata o art. 1º, o estabelecimento de pessoa jurídica:

I - caracterizada como controladora, controlada ou coligada de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, na forma definida no art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ;

II - caracterizada como filial de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º;

III - que, juntamente com pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, estiver sob controle societário ou administrativo comum;

IV - que apresente sócio ou acionista controlador, em participação direta ou indireta, que seja cônjuge, companheiro ou parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, de sócio ou acionista controlador de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º;

V - que tenha participação no capital social de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, exceto nos casos de participação inferior a 1% (um por cento) em pessoa jurídica com registro de companhia aberta na Comissão de Valores Mobiliários;

VI - que possuir, em comum com pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, diretor ou sócio que exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação; ou

VII - que tiver adquirido ou recebido em consignação, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) do volume de saída da pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º.”

67. A existência de regras específicas de equiparação a industrial para estabelecimentos que comercializem as bebidas quentes acima mencionadas derrogaria a aplicação de qualquer outra regra de equiparação, já que têm caráter geral se comparadas às hipóteses previstas no artigo 4º da Lei 13.241/15, de caráter específico.

68. Dessa forma, como a Impugnante não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 4º da Lei nº 13.241/15, não poderia sequer ser equiparada a industrial com relação aos produtos objeto do Auto de Infração em discussão, levando em conta que as regras específicas (da Lei 13.241/15, especificamente seu artigo 4º) prevaleceriam sobre as regras gerais.

(...)

(D) A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI E A NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS EM TRANSAÇÕES ANTERIORES

(...)

73. E, caso não seja admitida a tomada de créditos sobre as operações de entrada, a Requerente pleiteia seja, ao menos, admitida a apropriação de créditos considerando o valor do IPI pago pela Ascensus no momento do desembaraço aduaneiro dos produtos importados, respeitando-se, assim, o princípio da não cumulatividade do IPI.

(...)

(E) A INDEVIDA BITRIBUTAÇÃO

75. Além de violar a regra da não-cumulatividade, a autuação tem como resultado a bitributação de uma mesma materialidade econômica. Nesse sentido, confira-se o seguinte precedente, posteriormente confirmada pelo TRF-4, que ratificou que o IPI não incide sobre a comercialização do produto industrializado:

(...)

81. A questão da bitributação é mais grave no caso, já que a Ascensus não destacou o IPI na saída por conta de decisão judicial. Dessa forma, exigir o IPI da Impugnante, sem que se tenha o crédito na entrada, representaria, sem dúvida, bitributação do IPI, além de violar o princípio da não-cumulatividade. No caso, a exigência do IPI na saída de produto que não foi importado ou industrializado pela Impugnante, faria com que o IPI passasse a ter os mesmos contornos do ICMS que incide sobre a circulação de mercadorias, contrariando os ditames da Constituição Federal e do CTN.

(F) DA FALTA DE ISONOMIA E DO DESRESPEITO AO GATT

84. Além dos vícios acima apontados, um primeiro aspecto a ser considerado reside na inadmissível distinção que acaba por ser estabelecida entre o comerciante que revende produtos importados e os demais contribuintes que revendem mercadorias nacionais.

(...)

(G) OUTROS MOTIVOS DETERMINANTES AO CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

- o fato de a Requerente ter sido autuada em outro caso (Processo Administrativo 10480-723.835/2019-58) não torna válida a exigência aqui impugnada. Na realidade, esse outro processo ainda está em curso nas instâncias administrativas, aguardando decisão do E. CARF. E a Requerente de fato considera que esse processo, assim como a autuação aqui impugnada, deve ser cancelado por lhe faltar base jurídica válida;
- a Requerente é parte ilegítima para figurar neste processo administrativo, já que, em última análise, ao desconsiderar os efeitos da coisa julgada envolvendo a Ascensus, esta seria a empresa que primeiramente deveria ser equiparada a um estabelecimento industrial pela D. Fiscalização;

• a exigência do IPI somente da Requerente, sem a consideração de créditos em etapas anteriores da cadeia comercial, não só representa uma afronta ao princípio da não-cumulatividade, como visto no item precedente, como também leva a um equívoco na determinação da base de cálculo do tributo lançado, o que também justifica o cancelamento da autuação por erro no quantum debeat e ofensa ao artigo 142 do CTN;

V. A IMPROCEDÊNCIA DE MULTAS E JUROS

(A) IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO

92. Muito embora a Requerente já tenha demonstrado de forma clara a inconsistência do crédito tributário lançado pela D. Fiscalização, caso se entenda por bem mantê-lo, o que se admite apenas para argumentar, não se pode deixar de pontuar que a própria penalidade de 75% se mostra desproporcional, à luz do que dispõe o artigo 142 do CTN:

(B) IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA

98. Além da multa de ofício de 75% sobre o valor do imposto calculado pela D. Fiscalização, foi imposta à Requerente uma multa isolada sobre “IPI não lançado com cobertura de crédito”, tendo como base o artigo 80 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (“Lei 4.502/64”).

99. Contudo, o procedimento adotado pela D. Fiscalização não tem qualquer respaldo. Em primeiro lugar, a norma que supostamente justificaria tal exigência afronta os elementos mais basilares do Direito Tributário e do Direito sancionador, violando os princípios da tipicidade, da legalidade e da presunção de inocência.

100. Afinal, se o tributo sequer foi lançado, significa que não seria devido. Como imputar então uma penalidade sobre algo que não foi lançado pela D. Fiscalização?

Claramente, não há qualquer nexo de causalidade para tal exigência. Aliás, nos casos em que inexistente principal, é consequência lógica a improcedência da aplicação de quaisquer penalidades, por inexistir dano ao Erário.

101. Nesse sentido, veja-se que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 16.9.2011, a REPERCUSSÃO GERAL da tese relacionada à impossibilidade de aplicação de multa em casos de inexistência de débito principal. Trata-se do RE 640.452/RO (Tema 487), em que a Corte se posicionou nos seguintes termos:

(...)

(C) IMPROCEDÊNCIA DOS JUROS

109. Por fim, a Requerente pede vênias para destacar que, mesmo na hipótese de serem mantidos quaisquer valores a título de principal ou multa por essa E. DRJ – o que também se coloca somente para argumentar – não

há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor, na medida em que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários, como já decidiu o STJ nos autos do Recurso Especial nº 450.422/PR, julgado em 28.6.20048

É o relatório, no essencial.

A Impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. ADQUIRENTE. EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Equipara-se a industrial o adquirente o estabelecimento atacadista que adquire produto de procedência estrangeira, importado por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário requerendo a reforma do julgado, reproduzindo os mesmos argumentos da Impugnação.

Sendo esses os fatos, passo ao voto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, pelo que deve ser conhecido. Não foram arguidas preliminares.

Conforme já relatado, o presente processo trata de auto de infração em razão da fiscalização ter verificado que o contribuinte equipara-se a industrial, nos termos do artigo 9º, incisos II e III do Decreto 7.212 de 15.7.2010 (“RIPI”), e que, nesse caso, estaria sujeita ao IPI quando da comercialização de seus produtos.

O contribuinte descreve a sua atividade da seguinte forma:

3. No Brasil, todos os produtos comercializados pela Recorrente no segmento de bebidas premium têm procedência estrangeira, sendo as importações realizadas tanto de forma direta pela subsidiária brasileira e por suas filiais, quanto na modalidade de “importação por conta e ordem”. Estas últimas são operacionalizadas por empresas tradings especializadas nesse segmento de atuação, nos termos da legislação fiscal e aduaneira aplicáveis.

E sobre a operação analisada pela fiscalização esclarece que:

4. No que interessa ao presente caso, no ano-calendário de 2017 a Recorrente contratou a empresa trading Ascensus1 para realizar importações de determinados produtos que viriam a ser por ela comercializados no País. Referidas importações ocorreram diretamente pela Ascensus na modalidade por “conta e ordem”, exatamente como previsto na regulamentação vigente e permitido pela Receita Federal do Brasil.

5. Essa, aliás, é uma questão incontroversa neste processo administrativo – as importações ocorreram pela Ascensus, empresa com a qual a Recorrente não mantém qualquer vínculo exceto por essa relação comercial para importação de alguns produtos que são posteriormente comercializados pelo grupo Diageo no País.

Dentro desse contexto fático a defesa apresenta os argumentos que a seguir passo a expor em conjunto com o que foi determinante para o julgador de piso ao manter o lançamento.

Inicialmente alega a defesa não incidir o fato gerador do IPI em suas operações e por isso não pode ser comparado a industrial, vejamos:

(...)

40. No entender da r. decisão recorrida, entretanto, a Recorrente seria equiparada a estabelecimento industrial, nos termos do artigo 9º, inciso IX, do RIPI, visto que, em 2017, adquiriu produtos de procedência estrangeira, importados por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (a Ascensus).

41. Acontece que, mesmo havendo uma previsão genérica na legislação quanto à possibilidade de eventual equiparação a industrial de estabelecimentos que adquiram produtos importados por encomenda ou por conta e ordem por intermédio de pessoa jurídica importadora, fato é que essa equiparação somente se aplica pelo fato de o próprio importador ser um contribuinte, o que não ocorre no caso concreto.

42. Nestes autos, como a equiparação da própria Ascensus a estabelecimento industrial nas saídas posteriores ao desembaraço foi expressamente afastada pelo Poder Judiciário, com decisão transitada em julgado em favor dessa empresa importadora, fica claro que não teria cabimento a equiparação da Recorrente de maneira isolada. Esse argumento específico sequer foi analisado pela r. decisão recorrida.

43. Caso assim não se entendesse, estar-se-ia admitindo uma situação em que a Recorrente, que não é industrial ou importadora, seria contribuinte de um imposto que não incidiu na entrada dos produtos, sobre os quais ela não pôde sequer tomar créditos sob a sistemática não-cumulativa de incidência. Evidentemente, um cenário totalmente contrário às diretrizes que norteiam as hipóteses de incidência do IPI.

(...)

O julgado *a quo* destacou que a fiscalização agiu corretamente concluindo que:

Em relação a essas operações, a Fiscalização corretamente concluiu que o estabelecimento autuado se enquadrou na hipótese de equiparado a industrial. Assim, as saídas desses produtos, de seu estabelecimento, ensejariam o destaque do IPI, o que não ocorreu.

Vejamos o que dispõe o Regulamento do IPI:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13);

(...)

Sobre a equiparação da recorrente a estabelecimento industrial, a legislação na qual a fiscalização fez o enquadramento legal, que acima foi reproduzida nas palavras da DRJ, não é genérica e deixa claro sobre a condição de quem adquire produtos de procedência estrangeira, independente ser por encomenda ou por conta e ordem, sendo exatamente nessa posição que o contribuinte se encontra. Resta entender, portanto, se caberia ao recorrente o recolhimento do Imposto.

Defende a recorrente que por força de uma decisão judicial concedida à empresa importadora Ascensus estaria afastada a condição de equiparação, nesse sentido é o Recurso:

(B) O CASO CONCRETO: AFASTAMENTO DA EQUIPARAÇÃO E EFEITOS DA DECISÃO JUDICIAL DA ASCENSUS

45. Como mencionado, a Ascensus possui decisão transitada em julgado que afastou expressamente qualquer incidência posterior do IPI após o desembaraço aduaneiro, “não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação”. Embora a Fazenda Nacional tenha proposto até mesmo ação rescisória visando desconstituir essa decisão judicial com trânsito em julgado, fato é que essa tentativa foi também rechaçada pelo Poder Judiciário e essa medida também transitou em julgado.

46. Isso significa dizer, em outras palavras, que a Ascensus é contribuinte do IPI somente no evento de desembaraço aduaneiro, não havendo qualquer outra equiparação a estabelecimento industrial nas saídas subsequentes e na comercialização desses produtos.

47. Com isso, as saídas subsequentes promovidas pela Recorrente (ou por qualquer outro cliente destinatário dos produtos) igualmente estariam excluídas da incidência do IPI. E não foi por outra razão que o E. TRF-4 se reportou à palavra

“comercialização” para afastar essa equiparação após o desembaraço aduaneiro. Com isso, todos os clientes da Ascensus deixam de ser equiparados a estabelecimentos industriais, evitando-se múltiplas incidências do IPI.

48. A decisão transitada em julgado na ação movida pela Ascensus também prevê expressamente que é imprescindível que o produto passe por alguma hipótese de transformação para se sujeitar à incidência do IPI, a saber:

“De se concluir, portanto, que as autoras atuam como meras atravessadoras ou revendedoras das mercadorias que importam, já que não promovem nelas quaisquer modificações, mínimas que sejam, que pudessem caracterizar novos atos de industrialização. Por outro lado, não merece guarida a pretensão da União de que deve incidir IPI sobre os produtos industrializados em quaisquer das fases posteriores da cadeia produtiva, independentemente de nova transformação da mercadoria, até alcançado o consumidor final. (...), para a hipótese do artigo 46, II, do CTN, é imprescindível que o produto passe por alguma das hipóteses de industrialização previstas atualmente no artigo 4º do Decreto n. 7.212/2010.” (não destacado no original)

49. A decisão em questão deve ser interpretada no sentido de desonerar os produtos saídos dos estabelecimentos da Ascensus, que somente sofrerão incidência do IPI nos casos em que forem submetidos a novo processo de industrialização. Importante ressaltar que a sentença não limita o seu alcance e aplicação às operações em que a Ascensus seja revendedora da mercadoria importada, aplicando-se também às operações de importação por conta e ordem.

50. Verifica-se, portanto, que a decisão transitada em julgado retirou os produtos comercializados pela Ascensus da cadeia de incidências do IPI na hipótese de não haver (como, de fato, não houve) industrialização subsequente e de maneira ampla, não só em operações próprias, mas também naquelas realizadas por conta e ordem de terceiros.

(...)

Sobre esse ponto, ao analisar a impugnação a DRJ destacou que:

O primeiro aspecto relaciona-se à existência de ação judicial, de interesse de **Ascensus**, em que se buscou reconhecimento do “*direito de recolher o IPI exclusivamente na ocasião do desembaraço aduaneiro*”. Referida ação judicial transitou em julgado de forma favorável à Impetrante (Ascensus). Assim, ao importar bens por conta e ordem de seus clientes, a Ascensus efetuava o recolhimento do IPI no ato do desembaraço aduaneiro; mas, pelo fato de não mais ser equiparada a estabelecimento industrial, no momento da saída subsequente destinada aos seus clientes, não havia qualquer tipo de incidência adicional do imposto, o que valeria para quaisquer produtos que eventualmente fossem por ela importados.

Na visão da Impugnante, a Fiscalização, pela impossibilidade de atacar a coisa julgada que reconheceu a inexistência de relação jurídico-tributária da Ascensus quanto ao IPI potencialmente incidente no momento posterior ao desembaraço aduaneiro, busca imputar à Impugnante a equiparação a um estabelecimento industrial, sendo certo que todos os clientes da Ascensus deixaram de ser equiparados a estabelecimentos industriais, evitando-se múltiplas incidências do IPI.

As conclusões da Impugnante não merecem guarida.

É certo que a sentença de Ascensus está protegida pela coisa julgada. Mas seus efeitos se restringem às **suas** saídas, sendo inoperante para afastar a existência de equiparação a industrial de seus adquirentes, desde que, por óbvio, estejam previstas em lei.

Não faz nenhum sentido estender os efeitos da coisa julgada para os adquirentes da Ascensus que não integraram o pólo ativo da ação judicial transitada em julgado.

Concordar com a tese da Impugnante seria conferir à ação judicial da Ascensus efeito que exorbita seus limites objetivos e subjetivos.

Pelo que acima foi exposto a controvérsia reside na pretensão da recorrente em utilizar a decisão judicial que beneficiou a empresa Ascensus, responsável pela importação, nas suas operações de saída de bebidas quentes, deixando assim, de destacar o IPI devido. Nesse sentido foi uma das respostas da recorrente a intimação para prestar esclarecimentos, conforme se extrai do relatório fiscal de fls. 18/39, vejamos:

21. Nas planilhas apresentadas pela DIAGEO, consta aproveitamento de créditos referentes a diversas bebidas quentes, como uísques, gins, vodcas e licores. Ou seja, o contribuinte aproveitou créditos de IPI em aquisições de bebidas quentes, inclusive de aquisições anteriores a 01/12/2015, porém deu saída a mercadorias idênticas sem destaque do imposto. Desta forma, o contribuinte foi intimado (item 3 do TCIF nº 3, ciência em 07/05/2021) a justificar o enquadramento de vendas de bebidas quentes no período fiscalizado como não tributadas (CST IPI 53). Em 29/06/2021, o sujeito passivo apresentou a seguinte resposta:

[Resposta] Como a Fiscalizada não realiza a importação, nem a industrialização desses produtos, não havendo, tampouco, qualquer destaque do IPI nas aquisições efetuadas junto a seus fornecedores, a Fiscalizada entende não estar sujeita à incidência desse tributo. Vale ressaltar que, na própria aquisição desses produtos pela Fiscalizada, consta expressamente na nota fiscal emitida pela empresa fornecedora a observação de que não há qualquer destaque desse imposto. Confira-se um exemplo:

DADOS ADICIONAIS**INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES**

Inf. Contribuinte: DIFERIMENTO PARCIAL DO ICMS NAS SAÍDAS INTERNAS CONFORME TTD 125000001626604. DI: 17/1749730-8 DE 10/10/2017 II-R\$ 134.952,58 DESPESAS ADUANEIRAS: R\$ 7.555,73 TX DE SISCOMEX: R\$ 214,50 AC 2377/17 573101 PIS NACIONALIZAÇÃO: 14.170.02 COFINS NACIONALIZAÇÃO: 65.114,61 **NAO DESTACADO IPI COM BASE NA AÇÃO 5000212-29.2011.404.7201, COM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO JUNTO A JUSTIÇA FEDERAL SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE JOINVILLE, EM SANTA CATARINA, ICMS, SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, ART. 11, 4º, DO ANEXO 3. TTD Nº 165000000740460 PROCESSO Nº SEF 11405/2016 PRAZO DE VIGÊNCIA: 07/2016 A 07/2019 /**

Por essas razões, a Fiscalizada entende que não está sujeita à incidência do IPI nas operações objeto deste procedimento fiscal.

22. No entanto, apesar de eventualmente não haver destaque de IPI em determinadas NF-e emitidas por fornecedores, contatou-se no TCIF nº 4 que o sujeito passivo é equiparado a industrial nas saídas de bebidas quentes, pois estaria enquadrado em um dos incisos do art. 9º do RIPI/2010, listados a seguir:

(...)

23. Através do TCIF nº 4, o sujeito passivo também foi intimado a esclarecer se, de fato, entende que não se equipara a industrial, considerando os argumentos apresentados no item “C” do referido termo, visto que houve emissão de valores expressivos de NF-e de vendas de bebidas quentes, no período fiscalizado, enquadradas como não tributadas (CST IPI 53), tendo o contribuinte apresentado a seguinte resposta:

[Resposta] A fiscalizada ratifica o entendimento de não estar sujeita à incidência desse tributo, até mesmo porque, conforme anteriormente exposto, na própria aquisição desses produtos, consta expressamente na nota fiscal emitida pela empresa fornecedora a observação de que não há qualquer destaque desse imposto, com base na ação 5000212-29.2011.404.7201, com decisão transitada em julgado perante a Subseção da Justiça Federal de Joinville em Santa Catarina.

24. Contudo, apesar das alegações do sujeito passivo, a análise das certidões de objeto e pé dos processos judiciais, mencionados nas respostas às intimações, revelou que nesses documentos não há decisão judicial que afaste a equiparação da DIAGEO a industrial, nos termos da MP 690/2015 (convertida na Lei 13.241/2015). O conteúdo integral das certidões consta no Anexo 01 deste termo de verificação. Dentre as certidões apresentadas, que dizem respeito às justificativas alegadas pelo sujeito passivo, constam os seguintes teores:

a) Ação nº 5000212-29.2011.4.04.7201:

- **Partes exequentes:** AC COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - CNPJ: 07.415.554/0001-07 e ASCENSUS TRADING & LOGISTICA LTDA - CNPJ: 07.635.245/0001-34;

- **Objetivo:** provimento jurisdicional que declarasse o direito de recolherem o Imposto Sobre Produtos Industrializados/IPI exclusivamente na ocasião do desembaraço aduaneiro, afastando a aplicação do artigo 46, II, do CTN e do artigo 9º, I, do Decreto n. 7.212/2010, e, por consequência, fosse-lhes assegurado o direito de compensar os valores recolhidos indevidamente a título de IPI quando da saída das mercadorias dos seus estabelecimentos, no período não atingido

pela prescrição quinquenal, devidamente corrigidos monetariamente. Subsidiariamente, em sendo impossível a compensação, requereu a restituição dos valores recolhidos indevidamente;

- **Sentença:** acolheu pedido para “desobrigar as autoras do recolhimento do IPI nas operações que realizarem na situação de comerciante ou de importador por conta e ordem de terceiros, cuja hipótese de incidência está contida no artigo 46, II, do CTN, quando já houver incidido referido imposto nas hipóteses versadas no artigo 46, I, do CTN, e do artigo 9º, I, do Decreto n. 7.212/2010, e desde que os produtos importados que passem por seus estabelecimentos não sofram nenhuma das hipóteses de industrialização previstas atualmente no artigo 4º do Decreto n. 7.212/2010. Em consequência, ressalvada a prescrição quinquenal, declaro o direito das autoras de compensarem os valores recolhidos indevidamente na forma especificada na fundamentação, observado o disposto no art. 170-A do CTN. Por força do acórdão proferido nos autos do Agravo de Instrumento n. 5001358-77.2011-404-0000, no qual foi proferida decisão deferindo o pedido de atribuição de efeito suspensivo, para que as autoras fossem dispensadas de recolher IPI na operação de saída da mercadoria, esta sentença produzirá efeitos a partir da sua publicação, exceto no tocante ao direito de compensação reconhecido neste dispositivo. (3) o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu parcial provimento ao apelo da ré/executada e à remessa oficial: rejeitou a petição da parte autora/exequente e os embargos de declaração da União; conferindo os pretendidos efeitos modificativos aos embargos da parte autora/exequente, acolheu a petição anteriormente aviada pela parte autora e não conheceu dos aclaratórios da Fazenda Nacional; e não admitiu o recurso especial da União”

- Trânsito em julgado foi lançado em 25/04/2012.

Diante do que acima foi exposto a decisão judicial beneficia apenas o importador, logo, não pode ter os seus efeitos estendidos ao encomendante por conta e ordem que nesta operação não figura como importadora, sendo evidente que tratam-se de figuras distintas, conforme disposto em lei.

O que ocorre é que o sujeito passivo da exação no momento do desembaraço aduaneiro é o importador, como dispõe o artigo 24, inciso I do RIPI:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.

Já nas importações por conta e ordem e por encomenda a Recorrente não figura como importadora, não paga imposto no desembaraço aduaneiro, mas na saída de seu estabelecimento, *ex vi* art. 9º inciso IX combinado com artigo 24, inciso I (acima já reproduzidos), ambos do RIPI.

São três hipóteses distintas de incidência do IPI: (i) a primeira delas ocorre no desembaraço aduaneiro e tem como sujeito passivo o importador; (ii) a segunda delas ocorre na saída que o importador dá à mercadoria importada; (iii) a terceira ocorre no momento em que a real destinatária (na operação por conta e ordem de terceiros) ou a encomendante (na operação por encomenda), dá saída de seu estabelecimento. São três sujeitos passivos distintos, o importador (art. 51 inciso I do CTN), o real adquirente (art. 79 da MP 2.158-35/01), e um terceiro o destinatário ou encomendante (art. 13 da Lei 11.291/2013).

Conclui-se, portanto, que a recorrente não pode se utilizar da decisão judicial proferida em favor do importador para deixar de recolher o imposto devido na saída de bebidas quentes do seu estabelecimento, sendo devida a autuação.

Defende ainda a recorrente não haver regra específica acerca de sua equiparação a industrial na Lei n.º 13.241/15, que trata da incidência de IPI sobre determinadas bebidas. A tese recursal assim foi defendida:

(C) AUSÊNCIA DE REGRA ESPECÍFICA DE EQUIPARAÇÃO NA LEI 13.241/15

65. A Recorrente também não poderia sujeitar-se ao IPI na medida em que inexistia regra específica que a equipare a industrial para fins de cobrança do imposto. Com efeito, antes da edição da Lei nº 13.241/15 (resultado da conversão em Lei da MP 690/15), os produtos comercializados pela Recorrente – NCM 2208.30.20, 2208.40.00, 2208.50.00, 2208.60.00, 2208.70.00 e 2808.90.00 – estavam sujeitos à sistemática de tributação *ad rem* prevista nos artigos 1º a 4º da Lei 7.798/89.

66. Com a publicação da Lei 13.241/15, tais produtos passaram a se submeter às regras ordinárias do IPI, ou seja, à alíquota *ad valorem*, conforme artigos 1º e 2º de referida Lei:

“Art. 1º O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre as bebidas classificadas nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08, exceto o código 2208.90.00 Ex 01, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, será exigido na forma prevista nesta Lei.

Art. 2º Os produtos de que trata o art. 1º ficam excluídos do regime tributário do IPI previsto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989 .

Parágrafo único. Em decorrência do disposto no caput , aplicam-se aos produtos nele referidos as regras previstas na legislação do IPI, inclusive as relativas a:

I - fato gerador;

II - contribuintes e responsáveis;

III - base de cálculo; e

IV - cálculo do imposto.”

67. Para a r. decisão recorrida, contudo, a existência de norma específica para o setor de “bebidas quentes”, prevista na Lei 13.241/15, não afasta a aplicação da regra geral disposta no artigo 9º do RIPI. Porém não é esse o posicionamento que deve prosperar.

68. Apesar de o artigo 2º mencionar as regras gerais do IPI, tais regras não poderiam ser aplicadas para fins de equiparação, já que existem as regras específicas previstas na própria Lei 13.241/15.

69. No caso concreto, o artigo 4º da Lei nº 13.241/15 contém regras específicas sobre a equiparação a industrial dos estabelecimentos que comercializam bebidas classificadas nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 (caso da Recorrente), exceto o código 2208.90.00 Ex 01, da TIPI, a saber:

“Art. 4º Fica equiparado a industrial, nas saídas dos produtos de que trata o art. 1º, o estabelecimento de pessoa jurídica:

I - caracterizada como controladora, controlada ou coligada de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, na forma definida no art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ;

II - caracterizada como filial de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º ;

III - que, juntamente com pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, estiver sob controle societário ou administrativo comum;

IV - que apresente sócio ou acionista controlador, em participação direta ou indireta, que seja cônjuge, companheiro ou parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, de sócio ou acionista controlador de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º;

V - que tenha participação no capital social de pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, exceto nos casos de participação inferior a 1% (um por cento) em pessoa jurídica com registro de companhia aberta na Comissão de Valores Mobiliários;

VI - que possuir, em comum com pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º, diretor ou sócio que exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação; ou

VII - que tiver adquirido ou recebido em consignação, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) do volume de saída da pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 1º.”

70. A existência de regras específicas de equiparação a industrial para estabelecimentos que comercializem as bebidas quentes acima mencionadas denegaria a aplicação de qualquer outra regra de equiparação, já que têm caráter

geral se comparadas às hipóteses previstas no artigo 4º da Lei 13.241/15, de caráter específico.

71. Dessa forma, como a Recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 4º da Lei nº 13.241/15, não poderia sequer ser equiparada a industrial com relação aos produtos objeto do Auto de Infração em discussão, levando em conta que as regras específicas (da Lei 13.241/15, especificamente seu artigo 4º) prevaleceriam sobre as regras gerais.

72. Portanto, por mais esse argumento, diante da ausência de regra específica que permita a equiparação da Recorrente a estabelecimento industrial no caso de venda de bebidas quentes, o lançamento merece ser desconstituído por este E. CARF.

Sobre esse ponto o julgador de piso esclareceu que:

Ora, como afirma a própria Impugnante, a Lei nº 13.241/2015 preservou as hipóteses de equiparação a industrial previstas na legislação do IPI. Vejamos:

Art. 2º Os produtos de que trata o art. 1º ficam excluídos do regime tributário do IPI previsto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989.

Parágrafo único. Em decorrência do disposto no caput, aplicam-se aos produtos nele referidos as regras previstas na legislação do IPI, inclusive as relativas a:

I - fato gerador;

II - contribuintes e responsáveis;

III - base de cálculo; e

IV - cálculo do imposto.

E tal preservação da aplicação, às bebidas dos códigos 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI, dos casos de equiparação aplicáveis à generalidade dos produtos se justifica porque não há qualquer exclusão expressa; ademais, relativamente às bebidas referidas, é perfeitamente possível que ocorram as situações elencadas como fatos geradores da equiparação na legislação geral do IPI.

Aduz a Impugnante que a previsão de regras específicas de equiparação a industrial, para bebidas de que se trata, teria tornado inaplicáveis, em relação a esses produtos, qualquer outra regra de equiparação, já que têm caráter geral se comparadas às hipóteses previstas no artigo 4º da Lei 13.241/15, de caráter específico.

Mais uma vez, não se pode concordar com o raciocínio desenvolvido pela Impugnante.

Lembre-se que a Lei nº 13.241, de 2015, teve por objetivo trazer a incidência do IPI, sobre os produtos dos códigos 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI, para as

mesmas regras aplicáveis aos demais produtos, em substituição à forma de incidência estabelecida na Lei nº 7.798, de 1989. Essa situação é explicitada na própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 690:

EM nº 00117/2015 MF

Brasília, 30 de Agosto de 2015

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência Projeto de Medida Provisória que dispõe sobre a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI sobre as bebidas classificadas nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08, exceto o código 2208.90.00 Ex 01, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quanto à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, e revoga os arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que dispõem sobre o Programa de Inclusão Digital.

1. A primeira parte da proposta envolve a alteração do atual modelo de incidência do IPI sobre as bebidas quentes (estabelecido nos termos da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989), existente há mais de vinte anos, que se encontra ultrapassado e impõe uma série de dificuldades e distorções na administração do imposto.
2. A proposta será implementada por alteração do modelo de incidência do IPI sobre aqueles produtos, restabelecendo-se as regras gerais previstas na legislação do imposto (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964), sem qualquer previsão de classes de valores ou reduções de alíquotas.
3. Com as alterações propostas, pretende-se alcançar maior eficiência tributária, bem como simplificar o mecanismo de definição do valor final do IPI a pagar pelo contribuinte. Listam-se algumas inovações trazidas pelo modelo ora proposto, que representam grandes avanços em relação ao atual:
 - a) A Secretaria da Receita Federal do Brasil não mais precisará publicar atos específicos para fins de determinação do IPI a ser pago; b) Grande aderência do IPI ao preço de fabricação do produto; c) Aproximação da tributação do produto nacional à do produto importado, estando ambos sujeitos às novas normas propostas no presente Projeto.
4. Importante ressaltar que a presente proposta acarreta a necessidade de alteração das alíquotas de algumas bebidas quentes na TIPI, de forma a que se apliquem as alíquotas efetivas aos produtos (já que não haverá qualquer redutor na legislação).

(...)

Referida mudança fez com que a Administração Tributária deixasse de acompanhar os preços praticados pelos diversos participantes da cadeia de

produção e de circulação dos produtos, o que acarretou, pelas especificidades de mercado, a necessidade de estabelecer hipóteses adicionais de equiparação a industrial.

Mas não faria sentido que se eliminassem as demais hipóteses de equiparação a industrial que, mesmo nesse setor específico, poderiam continuar ocorrendo.

Foi por essa razão que a lei se preocupou em mencionar que continuavam em vigor as regras até então vigentes, inclusive aquelas relativas a contribuintes, conceitos que abrange, por evidente, os equiparados a industrial.

Importante enfatizar que, se vingasse o raciocínio desenvolvido pela autuada, tornar-se-iam inaplicáveis regras de equiparação aplicáveis a todos os demais produtos, o que já seria elemento indicativo de certo desconchavo interpretativo. Imagine-se, por exemplo, a inaplicabilidade da regra de equiparação quando da saída de estabelecimento importador (importação direta), prevista na legislação geral do IPI. Ora, a regra mais básica de incidência do IPI sobre produtos importados deixaria de ser aplicável apenas para esses produtos, o que não se justificaria.

É forçoso concluir, portanto, que as regras de equiparação anteriores à Lei nº 13.241, de 2015, continuam vigentes mesmo para as bebidas dos códigos 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI.

Por fim, entende-se correto o raciocínio da Impugnante no sentido da inaplicabilidade, ao caso concreto, das regras estabelecidas pelo art. 4º da Lei nº 13.241/2015. Entretanto, como já antes afirmado, aplica-se o art. 9º do RIPI, especificamente seu inciso IX. (...)

Nesse ponto também não assiste razão a recorrente, ao tentar afastar a regra geral do art. 9º do RIPI com as inclusões realizadas pela pelo art. 4º da Lei nº 13.241/2015. Isso porque, realizando uma leitura detida dos dois textos normativos verifica-se que tratam-se de normas que se complementam, não havendo qualquer ponto de conflito entre as duas, fato que leva a conclusão de que deve ser mantida a aplicação das regras gerais e quando for o caso, complementá-las com as novas regras trazidas pelo novo texto legal.

Diante do acima exposto, mantenho a equiparação do recorrente a industrial, conforme já decidido no tópico anterior que tratou do mesmo assunto.

Outra tese recursal apresentada pelo contribuinte consiste na sua impossibilidade de se creditar do imposto na entrada, visto que na etapa anterior não houve a incidência, por razão da decisão judicial que beneficiou o importador. Vejamos os argumentos:

(D) A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI E A NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS EM TRANSAÇÕES ANTECEDENTES

73. Como visto, o IPI é um imposto sujeito à sistemática de incidência não-cumulativa. Neste caso, o imposto eventualmente incidente em todas as etapas antecedentes à entrada deve gerar créditos para compensação com o devido na

saída. Ocorre que, no caso em exame, a D. Fiscalização simplesmente desconsiderou tal fato, o que necessariamente a levou a apurar uma exigência equivocada e incorreta, não tendo sido considerados eventuais créditos sobre as transações antecedentes à saída desses produtos pela Recorrente.

74. De modo a corroborar o equivocado procedimento realizado pela D. Fiscalização, a r. decisão recorrida indicou que a Recorrente não possui direito a crédito de IPI, mesmo relativamente àquele que incidiu no desembaraço aduaneiro. Para demonstrar o absurdo proferido, vale destacar os seguintes trechos da decisão:

(...)

75. Esse entendimento viola cabalmente o princípio da não-cumulatividade do IPI. E nem se diga que o crédito não poderia ser conferido já que na etapa anterior não houve o destaque do IPI. Para se manter a coerência e a justiça fiscal, e em observância ao princípio da não-cumulatividade, devem ser reconhecidos como crédito da Recorrente aquele resultante da aplicação das alíquotas do IPI.

(...)

Para melhor análise, cabe a leitura do acórdão recorrido sobre o assunto. Vejamos os argumentos da DRJ:

Uma vez mais, não está correto o entendimento da Impugnante.

A legislação do IPI sempre consagrou a incidência do IPI na saída do produto importado do estabelecimento importador, com fundamento nos artigos 35, II, cumulado com o art. 9º, I, ambos do Decreto nº 7.212/2010, que regulamentou a Lei nº 4.502/1964:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

[...]

Como se vê não, o IPI incide na saída de mercadoria estrangeira do estabelecimento importador por equiparação com estabelecimento industrial. Sobre essa matéria, o Superior Tribunal de Justiça STJ, com fundamento na sistemática do art. 543C, do CPC, firmou o seguinte entendimento: (...)

O mesmo entendimento foi consagrado no julgamento do RE nº 946.648/SC, em que foi fixada a seguinte tese:

"É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

É certo que a Ascensus teve garantida, judicialmente, a possibilidade de não oferecer à incidência do IPI os produtos importados saídos de seu

estabelecimento. Entretanto, essa não incidência – garantida por decisão judicial – não pode conferir qualquer direito de crédito do IPI ao adquirente.

(...)

Portanto, EM FUNÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, não há direito a crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados (isentos, alíquota zero, NT, imunes, adquiridos com suspensão), independentemente do fato de haver débito do imposto na saída do adquirente.

Basta lembrar que “A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período...”. Se não há montante de imposto relativo ao produto entrado, não há que se falar em crédito.

Assim, em resumo: se não há débito do remetente, não há crédito para o adquirente, nem mesmo relativamente àquele que incidiu no desembaraço aduaneiro.

Diante do que acima foi transcrito, não há razão à recorrente quando afirma que “a r. decisão recorrida indicou que a Recorrente não possui direito a crédito de IPI, mesmo relativamente àquele que incidiu no desembaraço aduaneiro”, o que de fato está expresso na decisão é que “não há direito a crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados (isentos, alíquota zero, NT, imunes, adquiridos com suspensão), independentemente do fato de haver débito do imposto na saída do adquirente”.

Uma vez mais, correta a decisão *a quo*, “se não há montante de imposto relativo ao produto entrado, não há que se falar em crédito”. Por esta óbvia razão, não há como se ancorar no princípio da não cumulatividade plena, pois não há o que se compensar.

Ainda sobre esse ponto a recorrente continua alegando a ocorrência de suposta bitributação, veja-se:

(E) A INDEVIDA BITRIBUTAÇÃO

79. Além de violar a regra da não-cumulatividade, a autuação tem como resultado a bitributação de uma mesma materialidade econômica – aspecto esse que sequer foi comentado pela r. decisão recorrida

(...)

86. **A questão da bitributação** é mais grave no caso, já que a Ascensus não destacou o IPI na saída por conta de decisão judicial. Dessa forma, exigir o IPI da Recorrente, sem que se tenha o crédito na entrada, representaria, sem dúvida, bitributação do IPI, além de violar o princípio da não-cumulatividade. No caso, a exigência do IPI na saída de produto que não foi importado ou industrializado pela Recorrente, faria com que o IPI passasse a ter os mesmos contornos do ICMS que incide sobre a circulação de mercadorias, contrariando os ditames da Constituição Federal e do CTN.

Sobre esse ponto a decisão recorrida citou decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 946.648/SC, com repercussão geral, tema 906, sendo fixada a seguinte tese:

"É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

Evidente que, conforme acima já mencionado, tratam-se de duas etapas e situações distintas, independentes entre si. Por essa razão a incidência em cada uma delas é constitucionalmente aceita. Assim, não há que se falar em bitributação conforme pretende a recorrente.

Prossegue a recorrente manifestando seu inconformismo sobre o que alega ser falta de isonomia e desrespeito ao GATT por entender que *"Ao acarretar oneração mais gravosa ao comerciante-importador e, portanto, representar uma majoração da carga tributária incidente sobre os produtos importados, tal interpretação acaba por contrariar, também, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio ("GATT") do qual o Brasil é signatário"*.

Ocorre que a autuação sobre a qual nos debruçamos neste PAF não é causa de oneração desproporcional a ora recorrente, trata-se apenas de lançamento de tributo que deveria ter sido recolhido e não foi. Ocorreu que o destinatário/encomendante, na importação por conta e ordem, equiparado a industrial, utilizando-se de uma decisão judicial que beneficiava terceiros, no caso a *ASCENSUS TRADING & LOGISTICA LTDA*, deixou de atuar nos termos da legislação vigente, sem qualquer respaldo jurídico para tal comportamento.

Por fim o contribuinte reclama da incidência de multa de ofício de 75% e multa isolada também de 75%, bem como juros. As penalidades foram revistas pela DRJ que manteve o entendimento da fiscalização, observando que:

A multa isolada teve como fundamento o art. 80, caput, da Lei nº 4.502:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Conforme se observa, a teor do dispositivo acima transcrito, a multa de ofício de 75% deve ser imposta nas hipóteses de falta de lançamento ou falta de recolhimento do imposto. No presente caso, ambas as condutas foram penalizadas, ou seja, aplicou-se a multa acima prevista tanto pela falta de lançamento do imposto nas notas fiscais, quanto pelo seu não recolhimento aos cofres públicos.

Pode haver casos, como ocorreu em alguns períodos de apuração objeto do Auto de Infração em apreço, em que a falta de lançamento do imposto na nota fiscal não implique falta de recolhimento. Isso acontece quando o estabelecimento tem créditos capazes de absorver parte do imposto que deixou de ser lançado. Nesta

hipótese, mediante a reconstituição da escrita fiscal, cobra-se apenas o imposto (evidenciado pelos saldos devedores apurados) não absorvido pelos créditos, mas a multa de ofício é aplicada sobre todo o imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, ficando, portanto, dividida em duas partes: a que se refere ao imposto a ser cobrado e a que é relativa ao imposto não lançado acobertado por créditos.

Nesse sentido, já preceituava o Parecer Normativo CST nº 39/76, na sua ementa:

“A multa por falta do lançamento [do IPI na nota fiscal], apurada pela fiscalização, independe do Imposto não lançado [na nota fiscal] estar ou não coberto por eventuais créditos.” Sendo assim, conclui-se que a separação em duas parcelas distintas para a aplicação da multa de ofício em análise resulta apenas de uma sistemática de cálculo empregada no lançamento de ofício, razão pela qual não houve a alegada duplicidade da penalidade sobre o IPI.

Logo, não há razão no inconformismo, uma vez que, a autoridade fiscal elaborou a reconstituição da escrita fiscal do IPI, com diversos demonstrativos da apuração tanto do IPI não lançado sem cobertura de crédito, no qual a multa de ofício foi exigida em conjunto com o imposto, e do IPI não lançado com cobertura de crédito, no qual a multa foi exigida isoladamente. A letra da lei assenta que a multa de 75% sobre o imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal incide mesmo quando não restou saldo a pagar.

Como se vê não estamos tratando de duas multas ancoradas em diferentes enquadramentos legais, até porque tal enquadramento é claro ao trazer apenas o art.80 da Lei nº 4.502/64, mas sim de mero mecanismo adotado pela fiscalização onde dissecou o IPI lançando com e sem cobertura de crédito, o que veio a denominar de “**multa exigida isoladamente**” para a “**multa de IPI não lançado com cobertura de crédito**”, o que impactou especificamente o PA do mês 12/2017, conforme demonstrativo abaixo:

			PROCESSO: 15746-722.008/2017-17							
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL MULTA SOBRE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO										
SUJEITO PASSIVO										
CNPJ 62.166.848/0005-76 Nome Empresarial DIAGEO BRASIL LTDA.										
MULTA DE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO										
Período de Apuração	Valor Não Lançado	I. Lançar s/ Cobertura	Não Lançado c/ Cobertura	Multa	Multa s/ Não Lançado					
31/01/2017	3.869.708,54	3.869.708,54	0,00	75,00%	0,00					
28/02/2017	5.039.813,45	5.039.813,45	0,00	75,00%	0,00					
31/03/2017	5.058.613,35	5.058.613,35	0,00	75,00%	0,00					
30/04/2017	7.150.044,63	7.150.044,63	0,00	75,00%	0,00					
31/05/2017	6.755.238,25	6.755.238,25	0,00	75,00%	0,00					
30/06/2017	2.695.551,66	2.695.551,66	0,00	75,00%	0,00					
31/07/2017	9.123.932,36	9.123.932,36	0,00	75,00%	0,00					
31/08/2017	7.515.961,74	7.515.961,74	0,00	75,00%	0,00					
30/09/2017	11.414.812,21	11.414.812,21	0,00	75,00%	0,00					
31/10/2017	18.468.799,59	18.468.799,59	0,00	75,00%	0,00					
30/11/2017	21.756.567,38	21.756.567,38	0,00	75,00%	0,00					
31/12/2017	8.621.134,97	5.307.682,51	3.313.452,46	75,00%	2.485.089,34					
Total da Multa					2.485.089,34					
ENQUADRAMENTO LEGAL										
01/01/1997 - 21/01/2007		Art. 80, inciso I e II da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96; Art. 46, §§ 1º e 2º da Lei 9.430/96.								
22/01/1997 - 14/06/2007		Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 351/07.								
15/06/2007		Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.								

Ocorre que curiosamente no PA em que se atribuiu a multa “isoladamente” de 75% sobre a diferença de R\$ 3.313.452,46, restou atribuída novamente a multa sobre o “valor não lançado”, ancorada sob o mesmo Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, conforme se constata do demonstrativo abaixo:

PROCESSO: 15746.722008/2021-17

SUJEITO PASSIVO		DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS					
CNPJ 62.166.848/0005-76 Nome Empresarial DIAGEO BRASIL LTDA		CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA					
Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
01/2017	24/02/2017	3.543.903,54	75,00	2.657.927,65	25,38	899.442,71	7.101.273,90
02/2017	24/03/2017	4.209.320,76	75,00	3.156.990,55	24,33	1.024.127,72	8.390.439,03
03/2017	25/04/2017	3.598.967,76	75,00	2.699.225,81	23,54	847.196,99	7.145.390,56
04/2017	25/05/2017	8.593.742,04	75,00	6.445.306,51	22,81	1.943.045,05	16.982.093,60
05/2017	23/06/2017	6.567.748,21	75,00	4.925.811,14	21,80	1.431.769,09	12.925.328,44
06/2017	25/07/2017	2.544.302,61	75,00	1.908.226,93	21,00	534.303,52	4.986.833,06
07/2017	25/08/2017	8.978.261,54	75,00	6.733.696,14	20,20	1.813.608,81	17.525.566,49
08/2017	25/09/2017	7.151.852,89	75,00	5.363.889,65	19,56	1.398.902,39	13.914.644,93
09/2017	25/10/2017	11.270.764,25	75,00	8.453.073,17	18,92	2.132.428,56	21.856.265,98
10/2017	24/11/2017	18.272.139,74	75,00	13.704.104,79	18,35	3.352.937,62	35.329.182,15
11/2017	22/12/2017	21.097.697,24	75,00	15.823.272,92	17,81	3.757.499,86	40.678.470,02
12/2017	25/01/2018	8.328.025,09	75,00	6.246.018,80	17,23	1.434.918,70	16.008.962,59
Total		104.156.725,67		78.117.544,06		20.570.181,02	202.844.450,75

Resultando no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Duf	Valor
	2945	104.156.725,67
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2021)		20.570.181,02
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		78.117.544,06
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Duf	Valor
	6939	2.485.089,34
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		205.329.540,09
Valor por Extenso DUZENTOS E CINCO MILHÕES, TREZENTOS E VINTE E NOVE MIL, QUINHENTOS E QUARENTA REAIS E NOVE CENTAVOS		

Ora, entendo que tal prática adotada pela fiscalização, referendada pela decisão *a quo*, em separar a apuração do IPI em diversos demonstrativos, afim de aferir o real valor do IPI que deixou de ser lançado ou recolhido, sob uma perspectiva que quiçá foi ancorada à luz do § 8º do art. 80 reproduzido abaixo, para que não ocorresse uma dupla imposição de penalidades sobre a mesma base, deveria ter subtraído do “valor não lançado” o valor da base imponible que deu ensejo a “multa exigida isoladamente”.

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – isoladamente nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Nesse passo, vejamos os argumentos recursais:

103. Ademais, não há norma que justifique ou autorize o valor do crédito como “base de cálculo” da multa isolada como fez a D. Fiscalização neste caso. Há claramente uma dupla imposição de penalidades sobre um mesmo evento tributável, o que não se sustenta sob o critério da consunção.

104. Como já consolidado na jurisprudência, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira. **Por essa razão, somente a multa de ofício pode ser aplicada sobre o valor lançado, não havendo que se falar na punição pela multa isolada nesse caso.**

105. Por fim, note-se que a própria base legal para exigência dessa penalidade é absolutamente vaga e genérica. O artigo 80, § 8º, item II, da Lei 4.502/64, não estabelece quais seriam os “demais casos” em que a multa isolada poderia ser aplicada. Não poderia a D. Fiscalização, portanto, definir em quais casos essa multa poderia ou não ser exigida.

106. A esse respeito, nota-se que os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada têm a sua aplicação plenamente reconhecida e ratificada pelo E STJ e pela E. CSRF, que declaram ser ilegal a cobrança de um tributo ou a imposição de uma penalidade sem a devida comprovação da ocorrência dos elementos identificadores da conduta prevista na legislação⁷. (7 Acórdão nº 9303-002.037, CSRF, Rel. Cons. Maria Teresa Martines Lopes, acórdão publicado em 31.1.2013)

Portanto, entendo que assiste razão a ora recorrente, no sentido de afastar a **“multa exigida isoladamente”**, por não haver respaldo no citado Art. 80 quanto a imposição de dupla penalidade sobre a mesma base.

Quando à incidência dos juros com base na taxa Selic, basta mencionar a Súmula 4 do CARF, vinculante a este colegiado:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conclusões

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar parcial provimento no sentido de afastar a **“multa exigida isoladamente”**.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA