



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

Processo nº 16095.720103/2014-21
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-000.895 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 23 de maio de 2017
Assunto IPI
Recorrente AMBEV S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA Presidente Substituto.

Tatiana Josefovicz Belisário Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº **11-50.147 - 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife (PE)**, que assim relatou o feito:

Trata-se da Impugnação contra Auto de Infração do IPI, cujos valores são os seguintes:

IMPOSTO 48.855.009,98 JUROS DE MORA 18.366.121,64 MULTA PROPORCIONAL (75%) 36.641.257,49 VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 103.862.389,11 A infração deve-se à saída de produtos do estabelecimento industrial (filial 0050), com emissão de Nota Fiscal mas utilização de suspensão indevida.

No Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (fls. 55/63) que acompanha o lançamento o autuante considera o seguinte:

6. Da análise das notas fiscais emitidas no período de janeiro a dezembro de 2010, constatamos que parte da produção do estabelecimento (cervejas e refrigerantes), foram transferidos para outros estabelecimentos da empresa, com a utilização dos CFOPs 5151 e 6151, **COM SUSPENSÃO DO IPI**, com base no art. 42, inciso X do RIPI/2002 (Decreto 4.544/2002) ou art.43, inciso X do DEC.7212/10 (RIPI/2010).

7. Ocorre que, **sendo o contribuinte optante do REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias**, como mencionado no item 4, está sujeito à legislação prevista nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, incluídos pelo art. 32 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 e regulamentada pelo Decreto nº 6707/08, que determinam que **no regime especial, o imposto incide uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial**, conforme art. 58-N, inciso I, da Lei nº 10.833/2003 e art. 32 do Decreto nº 6.707/200;

8. Ainda conforme disposto no art. 42 do Decreto 6.707/2008, as demais disposições da legislação relativa ao IPI aplicam-se aos regimes previstos no referido Decreto, **naquilo que não forem contrárias**. Desta forma, considerando que no regime especial o **imposto incide uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial**, não cabe o regime de suspensão previsto no art. 42, inciso X do RIPI/2002 e art. 43, inciso X do RIPI do RIPI/2010;

(...)

10. Neste passo, apuramos que as transferências realizadas, da produção do estabelecimento sob ação fiscal, para outros estabelecimentos da empresa dentro do estado - **CFOP 5151 -**, **totalizaram 208.991.174,00 litros de cervejas e refrigerantes, resultando em IPI devido de R\$ 45.530.363,20**, conforme **Demonstrativo de Apuração de IPI**, por competência, especificação da mercadoria, quantidades, e alíquotas aplicadas, que constitui o **ANEXO I** deste Termo de Constatação e Verificação. Quanto às transferências de mesma natureza realizadas para outros estados - **CFOP 6151- totalizaram 16.356.260,40 litros de cervejas, resultando em IPI devido de R\$ 3.324.646,79**, conforme especificado no **Demonstrativo de Apuração de IPI**, que constitui o **ANEXO II** deste Termo de Verificação e Constatação;

(...)

12. O estabelecimento sob ação fiscal, não apresentou saldo credor de IPI, no período de 01/2010 a 12/2010, conforme Livro de Registro de Apuração de IPI, o que justifica a dispensa da reconstituição da escrita fiscal;

13. A empresa **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS, CNPJ 02.808.708/0001-07**, foi incorporada pela **AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001- 00**, NIRE MATRIZ 35300368941, conforme registro datado de 16/01/2014 na Junta Comercial do Estado de São Paulo. As notas fiscais utilizadas no procedimento fiscal estão inseridas dentro das emitidas pelo então estabelecimento **02.808.708/00055-91** da Cia

*de Bebidas das Américas, no Ano Calendário 2010, sendo a primeira de Nº 64.210, emitida em 02/01/2010, e a última de Nº 116.979, emitida em 22/12/2010. Em decorrência desta incorporação, o **auto de infração IPI será lavrado em nome do estabelecimento filial da empresa incorporadora, de CNPJ 07.526.557/0050-98, que deu continuidade às operações industriais efetuadas no mesmo endereço do estabelecimento fiscalizado, e respondem pelo imposto devido pelo estabelecimento extinto por incorporação, na condição de sucessora universal em direitos e obrigações, incluídas as de natureza fiscal, nos termos do art. 132 da Lei nº 5.172/66.***

(...)

17. Conforme disposto nos arts. 58- J, § 1º, 58-N, inciso I da Lei nº 10.833/2003 e arts. 28, inciso II e 32, inciso I do Decreto nº 6.707/2008, a opção pelo REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, abrangendo todos os produtos de que trata o art. 1º por ela fabricados, e o IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial. E o art. 42 remete às demais disposições da legislação relativa ao IPI, naquilo que não forem contrárias, não cabendo desta forma, a aplicação do regime de suspensão previsto no art. 42, inciso X do RIPI/2002 e art. 43, inciso X do RIPI do RIPI/2010, nas transferências de produção do estabelecimento;

Na Impugnação (fls. 10983/10991), apresentada tempestivamente em 10/09/2014, o contribuinte alega a improcedência da autuação, defendendo a compatibilidade da suspensão adotada com a tributação ad rem do REFRI, que por opção do contribuinte assumiu o lugar do regime geral com tributação ad valorem. Afirma o seguinte, verbis:

... não pode o legislador ordinário apartar-se completamente das normas gerais do imposto, até porque isto poderia acarretar a completa desvirtuação da figura e, consequentemente, violação à lei complementar e à Constituição.

Como o tributo é uno, na hipótese de modelos de tributação específicos, somente não se poderiam aplicar as normas da legislação em vigor que inviabilizassem o seu adequado funcionamento, na forma como pretendido pelo legislador. A interpretação do art. 42 do Decreto n. 6.707/2008, que preconiza a plena aplicação das normas do imposto “naquilo que não forem contrárias” às normas específicas do modelo monofásico, deve amparar-se, portanto, no critério de compatibilidade, ressalvadas as hipóteses expressamente excluídas.

O equívoco da Fiscalização reside justamente no fato de que o critério de compatibilidade veiculado pelo Decreto n. 6.707/2008, longe de redundar no afastamento da suspensão no caso em exame, antes confirma a lisura do procedimento adotado pela Impugnante.

De fato, nem as normas específicas do regime monofásico, nem as demais normas aplicáveis ao IPI (CTN, Lei n. 4.502/64 e RIPI/10 etc.), contemplam qualquer tipo de vedação à aplicação da suspensão do imposto em casos como o presente. Pelo contrário, a legislação é clara no sentido de que “poderão sair com suspensão do imposto... os

produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma ” (art. 43 do RPI/10).

*Inexistindo vedação legal, a promoção de saídas sujeitas ao regime monofásico do IPI com suspensão do imposto somente não seria admissível se, de algum modo, pudesse desvirtuar o funcionamento desse específico modelo. **Desvirtuar** o modelo monofásico, de acordo com o critério de compatibilidade, significa **torná-lo plurifásico, ou transformá-lo em um terceiro modelo**. Mas isso nitidamente não ocorreu.*

*Isso porque a suspensão consiste em técnica de deslocamento do **pagamento** do imposto para momento posterior, à semelhança do que acontece nas hipóteses de diferimento contempladas pela legislação do ICMS. É o que diz a jurisprudência pátria, como se verifica, por exemplo, do seguinte precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região...*

(...)

*A suspensão, assim, em nada descaracteriza o sistema monofásico, por duas razões. Primeiro, porque **o imposto não deixa de incidir uma única vez e no início da cadeia econômica dos produtos**, tal como pretendido pelo legislador com a criação do novo modelo. Segundo, porque **os estabelecimentos adquirentes da Impugnante não podem se apropriar de créditos nessas operações**, o que seria até mesmo inviável em virtude da ausência de destaque do IPI, característico da suspensão.*

(...)

De outro lado, ainda que se pudesse entender que a interpretação do Fisco fosse admissível, seria forçoso reconhecer que existe, no mínimo, dúvida razoável a respeito da possibilidade de aplicação da suspensão do IPI no caso de que se cuida, já que: (i) não é vedada expressamente pela lei e (ii)

*nem é incompatível com o regime de tributação monofásica/concentrada do IPI. Dessa maneira, seria aplicável o art. 112 do CTN, que exige a adoção da interpretação mais favorável ao acusado (**in dubio pro contribuinte**) nos casos em que não haja certeza quanto à ilicitude de seus atos.*

Também alega que houve o efetivo recolhimento do imposto por parte dos estabelecimentos aos quais foram transferidas as mercadorias e, assim, no máximo teria havido postergação do pagamento. Observa que a constatação de tal recolhimento "dependia unicamente do exame da escrita contábil e fiscal da empresa, o que deveria ter sido feito no curso da fiscalização por dever de ofício (CTN, art. 142, par. único). Assim, o simples fato de o agente autuante não ter se disposto a fazê-lo já exigiria a anulação do 'trabalho fiscal', não tendo sido efetivamente provada a irregularidade que ensejou a lavratura do Auto de Infração."

Junta documentos visando demonstrar que as mercadorias revendidas pelos estabelecimentos adquirentes dos produtos fabricados pela unidade autuada não apropriaram créditos nas entradas e saíram com débito do IPI, requerendo perícia técnica ou diligência para examinar toda a documentação pertinente.

Considera que a postergação no recolhimento do imposto não autoriza o procedimento adotado pela fiscalização, que se aceita caracteriza bis in idem vedado pelo ordenamento jurídico, e argúi que quando a obrigação tributária principal é satisfeita após a data em que o crédito tributário deveria ter sido recolhido a legislação prevê o lançamento apenas de juros de mora e multa isolados, nos termos do artigo 43 da Lei n. 9.430/96, do Parecer Normativo CST nº 02, de 1996 (relativo ao IRPJ e à CSLL) e de entendimento pacífico do CARF (menciona os Acórdãos nºs 201-77829, de 14/09/2004, e 201-73931, de 15/08/2000, e a Súmula CARF nº 36).

Ao final requer "seja integralmente cancelada a autuação e reconstituída a sua escrita fiscal" ou, na eventualidade de dúvida, seja determinada diligência ou perícia técnica, apresentando os quesitos em anexo e indicando a empresa cujos sócios podem atuar como assistentes da Impugnante.

Em 12/09/2014 (dentro do trintídio legal, já que a ciência do Auto se deu em 14/08/2014, conforme a fl. 86) o contribuinte juntou documentação complementar à Impugnação, contendo os Livros de Entrada e de Saída do estabelecimento autuado.

É o relatório.

A DRJ julgou improcedente a impugnação da Contribuinte, por maioria, tendo sido o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS PELO "REFRI". LIVRE OPÇÃO DA PESSOA JURÍDICA, COM SUJEIÇÃO ÀS NORMAS ESPECÍFICAS.

A pessoa jurídica que optou pelo Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias (conhecido como "REFRI") - instituído pela Lei nº 11.727/2008, que acrescentou artigos na Lei nº 10.833/2003 -, o fez por livre e espontânea vontade, sabedora que teria que cumprir todos os ditames das normas que o regiam.

"REFRI". INCIDÊNCIA ÚNICA, NO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DO PRODUTO ACABADO.

No Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias - REFRI, a lei era clara ao dizer que o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais, nas saídas do estabelecimento industrial do produto final (para quem quer que fosse), excluída, por consequência, qualquer hipótese de suspensão nas referidas saídas, por absoluta

impossibilidade da existência de outros sujeitos passivos nas etapas posteriores. Quando a regulamentação dos dispositivos legais diz que a opção alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, não quer ela dizer que a empresa pode escolher quem será o sujeito passivo. Ele somente explicita que, quando um estabelecimento de determinada empresa, qualquer que seja, fabricar um produto acabado, ele será o contribuinte, e nenhum outro.

SUPOSTA NORMA GERAL SUSPENSIVA DO RIPI. EXCEPCIONALIDADES TRAZIDAS PELOS PRÓPRIOS COMANDOS LEGAIS DOS REGIMES GERAIS DE BEBIDAS FRIAS.

O art. 58-H da Lei nº 10.833/2003, do Regime Geral da Lei nº 11.727/2008 (a mesma que criou o “REFRI”), estabelece uma hipótese de suspensão obrigatória que afronta a propalada “norma geral” suspensiva inciso X do art. 43 do RIPI/2010 (que nem base legal tem), e a Lei nº 13.097/2015, que hoje regula o Regime (único) Geral de tributação das bebidas frias, traz uma excepcionalidade ainda mais contundente no § 5º do seu art 14, que inadmite qualquer hipótese de suspensão aos moldes do citado dispositivo do RIPI/2010.

ANTINOMIA APARENTE DAS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO EM ETAPA ÚNICA DO “REFRI” COM A SUPOSTA “NORMA GERAL” SUSPENSIVA DO RIPI. PREVALÊNCIA DA PRIMEIRA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Quando o Decreto nº 6.707/2008, que regulamentou o REFRI, diz, em seu art. 42, que as demais disposições da legislação relativa ao IPI aplicam-se aos regimes nele previstos, naquilo que não forem contrárias, pois, caso a invocada “regra geral” suspensiva do RIPI fosse aplicável ao REFRI, haveria a inusitada hipótese de suspensão do imposto no único elo da cadeia onde há incidência do IPI. Assim, não ocorreria nesse caso apenas diferimento do imposto, mas sim total desoneração do produto. A única hipótese interpretativa que se vislumbra adotar, então, para resolver o aparente conflito entre as normas, é do especialidade, prevalecendo a do REFRI.

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. OBJETIVO. SIMPLICIDADE E EFICÁCIA NA ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO. PULVERIZAÇÃO. TOTAL DESVIRTUAMENTO.

Ainda que traga benefícios também para os contribuintes - simplificando o cumprimento de suas obrigações tributárias e até proporcionando o diferimento, em alguns casos -, o objetivo determinante da tributação concentrada nos “elos-chave” da cadeia de produção e comercialização (seja pela via da substituição tributária “para a frente” ou “para trás”, seja pela alíquota concentrada, seja pela tributação monofásica) é concentrar e tornar mais simples e eficiente a fiscalização e a arrecadação. Permitir a “pulverização”, podendo qualquer um da cadeia recolher o tributo devido, seria não só descumprir, mas também desvirtuar completamente o objetivo da lei.

ABATIMENTO DO VALOR PAGO POR QUEM NÃO É SUJEITO PASSIVO, IMPONDO À FISCALIZAÇÃO A SUA APURAÇÃO. DESCABIMENTO, MAS SEM PREJUÍZO DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO.

Não pode o sujeito passivo único eleito pela lei do Regime Especial - REFRI, pelo qual livremente optou, atribuir à Fiscalização o ônus, ainda mais em caráter irrestrito, de verificar se outros estabelecimentos, que não são sujeitos passivos, à revelia e por conta e risco da empresa, recolheram, em mora (e sabe-se lá por qual razão), o tributo que não era por eles devido. À Fiscalização, quando vai a um estabelecimento, cabe verificar o seu cumprimento das obrigações tributárias e, sendo o caso, constituir o crédito tributário pelo lançamento, exercendo atividade plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. A quem pagou tributo indevidamente, resta a via do pedido de restituição, nos termos da legislação pertinente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso.

Após, foram os autos remetidos à este CARF e distribuídos, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Em razão de discussões travadas em sessão de julgamento, opto por alterar meu posicionamento inicialmente firmado no sentido de votar pela conversão do feito em diligência, como se passa a expor.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a Recorrente é optante do REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, conforme arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/03.

Durante o curso da Fiscalização, foi identificado que a Recorrente promoveu a saída de mercadorias destinadas a outros estabelecimentos da mesma empresa, utilizando-se da suspensão do IPI, fundamentando tal prática no art. 42, X do RIPI/02 ou art. 43, X do RIPI/10.

A Fiscalização entendeu indevida a suspensão aplicada, efetuando a cobrança da totalidade do imposto lançado como suspenso, independentemente do fato de ter ocorrido ou não o seu recolhimento pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias.

Diante de tal fato, entendeu-se relevante, a estes julgadores, verificar se houve ou não o recolhimento do IPI nas etapas subsequentes e, em caso positivo, de que forma tal recolhimento poderia ser abatido no crédito tributário lançado.

É preciso esclarecer que tal diligência não tem por escopo alterar o valor do crédito tributário apontado como devido, mas, sim, verificar a possibilidade de abatimento financeiro do IPI recolhido nas etapas subsequentes sobre os mesmos produtos lançados com a suspensão do IPI.

Isto posto, a diligência é proposta nos seguintes termos:

- Que a Autoridade Preparadora intime o contribuinte para informar / comprovar os valores de IPI **apurados / lançados** nas etapas subsequentes, relativamente aos produtos cuja saída do estabelecimento autuado se deu com a suspensão do IPI considerada indevida pela Fiscalização (Prazo de 60 dias, prorrogável por mais 30);

- Que a Autoridade Preparadora efetue o abatimento dos valores comprovadamente **apurados / lançados** pela Recorrente relativamente àqueles lançados no presente Auto de Infração.

Tal levantamento deverá considerar os valores lançados na presente autuação e os valores efetivamente **apurados / lançados** pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão, considerando, ainda, eventual ajuste de correção monetária em face das datas de apuração e efetivo recolhimento.

Poderá a Autoridade Preparadora prestar demais informações que entenda pertinente, bem como solicitar documentos e esclarecimentos ao contribuinte, devendo, ao final, apresentar relatório conclusivo.

Após, seja concedida vista à Recorrente para se manifestar acerca do resultado da diligência, no prazo de 30 dias, prorrogável por mais 30.

Após, vista à PFN, por igual período.

Concluído, retornem os autos para julgamento.

É como voto.

TATIANA JOSEFOVIZ BELISÁRIO - Relatora