



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

Processo nº 16095.720103/2014-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-005.214 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria IPI
Recorrente AMBEV S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL. REFRI. INCIDÊNCIA ÚNICA

No regime tributário especial de que tratam os arts. 58 J e seguintes da Lei nº 10.833/2003 REFRI, as disposições dos artigos 42, X (RIPI/2002) e 43, X (RIPI/2010) são incompatíveis com a disciplina restritiva do art. 58N da Lei nº 10.833/2003, devendo o IPI incidir uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial. A opção pelo regime impede a utilização das regras gerais de incidência e suspensão do Imposto, por evidente incompatibilidade. Inteligência dos arts. 42 do Decreto 6707/2008; 222 e 223 do RIPI/2010; e 111, I do CTN.

Como o REFRI alcança, por disposição legal expressa (do próprio art. 58J), todos os estabelecimentos da pessoa jurídica e todos os produtos fabricados, não se pode exigir o IPI se houver prova de que ele já tenha sido recolhido, para os mesmos produtos, e sobre a mesma base, ainda que por outro estabelecimento da mesma empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para manter o lançamento, mas reduzido dos efetivamente apurados e lançados pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior, que lhe deram provimento e o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

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 ultima 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 RIPI/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 atuante 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 atuada 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.

Em primeiro exame do feito, esta Turma Julgadora, por meio da Resolução nº 3201-000.895, de 23 de maio de 2017, optou por converter o feito em diligência, conforme transcrevo:

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.

Os autos, então retornaram à autoridade lançadora, que proferiu Relatório de Diligência Fiscal de fls. 15.159/15.170 apresentando os cálculos realizados conforme diligência fiscal. Esclareceu que não seria possível fazer o exame nota, contudo, efetuou cálculos pela proporcionalidade da saída de cada tipo de produto e posterior entrada nos demais estabelecimentos.

Intimado, o contribuinte anuiu com o procedimento fiscal, contudo, apontou, mediante laudo de auditoria independente, erro nos cálculos acarretando uma diferença de aproximadamente R\$1.500.000,00.

Os autos, então, retornaram para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário -Relatora

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:

RIPI/02

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

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

RIPI/10

Art.43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

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

Todavia, entendeu o Agente Autuante que a referida suspensão não poderia ser utilizada, uma vez que, por ser optante do REFRI, a regra aplicável é aquela prevista no art. 58-N, inciso I da Lei nº 10.833/03, segundo a qual o imposto deve incidir uma única vez sobre os produtos nacionais no momento da saída do estabelecimento industrial:

Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:

I—uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e

II—sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.

Desse modo, houve, no caso, uma postergação indevida do recolhimento do IPI devido nas operações.

É preciso assinalar que a Fiscalização, em momento algum, afirmou que não teria ocorrido o recolhimento do IPI devido pelos estabelecimentos destinatários das mercadorias, tampouco adentrou à verificar se estes se enquadravam como industriais ou equiparados à industriais. Houve o lançamento integral do tributo como devido no momento da saída do estabelecimento autuado.

Quanto ao direito, afirma a Fiscalização, no que resta chancelada pela DRJ em seu voto vencedor, que a opção pelo REFRI afastaria a regra geral do RIPI que autoriza a suspensão do imposto quando ocorrer a remessa entre estabelecimentos de uma mesma "firma". Nesse sentido, interpreta a regra específica do REFRI (art. 58-N, inciso I da Lei nº 10.833/03), que afirma ser devido o IPI "*na saída do estabelecimento industrial*", como sendo "*estabelecimento industrial*" aquele que industrializa o produto em questão.

Afirma, ainda, que, por ser o REFRI um Regime opcional, caberia ao contribuinte seguir as regras nele estipuladas de forma integral, não podendo optar entre uma ou outra regra de acordo com a sua conveniência.

O voto vencedor ainda aduz, quanto à possibilidade de se "abater" o IPI recolhido pelos estabelecimentos que receberam as mercadorias saídas com suspensão do estabelecimento fiscalizado, que *"não têm que os Auditores-Fiscais "saírem rodando o País" para ver se alguém pagou o que não devia"*, que a auditoria fiscal se faz em um único estabelecimento.

Conclui, assim, que *"se alguém pagou tributo indevidamente, que peça restituição, conforme art. 165, da mesma norma geral tributária"*.

Por sua vez, o contribuinte aduz que existe, sim, compatibilidade entre as regras estabelecidas para o REFRI e a regra geral do RIPI que permite a suspensão do imposto nas saídas para estabelecimentos do mesmo contribuinte, asseverando que, na hipótese analisada, todos os estabelecimentos (remetente e destinatários) são estabelecimentos industriais e, nesse sentido, sujeitos passivos do IPI.

Complementa afirmando que, além da inexistência de conflito entre a regra especial e a regra geral, não existe expressa vedação legal à aplicação da regra que permite a suspensão do IPI ao REFRI. Defende que a postergação do momento do recolhimento do imposto não se confunde com a ausência de recolhimento, alegada pelo Fisco.

Já a PGFN, em suas contrarrazões, reforça a tese Fiscal no sentido de que a atitude da Recorrente corresponderia à mescla de regimeS distintos de modo a aproveitar os benefícios de cada um, em confronto com a legislação tributária. Acrescenta, nesse aspecto, que a conduta da Recorrente violou a finalidade extrafiscal do IPI, que, no caso, *"é a fiscalização/regulação do mercado dos fabricantes de bebidas frias"*.

No que diz respeito à possibilidade de dedução do IPI recolhido nas etapas posteriores, afirma que, em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos, não seria possível efetuar tal compensação. Ademais, aduz que a Recorrente não demonstrou que houve o efetivo recolhimento do IPI nas etapas posteriores.

Por fim, acrescenta, em tese subsidiária, que, *"na remota hipótese de ser acolhido o pedido de pagamento postergado do crédito de IPI em sua integralidade, a extemporaneidade do mesmo enseja a manutenção dos acréscimos moratórios"*.

Esclarecidos fatos e direito controvertidos, passo às minhas considerações.

O primeiro aspecto a ser considerado diz respeito à interpretação do art. 58-N, inciso I da Lei nº 10.833/03 e a "possibilidade de convivência" com a regra geral do art. 42, X do RIPI/02 / art. 43, X do RIPI/10 (mesma redação).

O referido art. 58-N, inciso I da Lei nº 10.833/03 integra a regulamentação legal acerca do REFRI, regime especial outrora adotado para fins de tributação pelo IPI para os fabricantes de bebidas frias. Como assinalado inclusive pelo acórdão recorrido, trata-se de regime diferenciado de apuração de tributos, e não de benefício fiscal, tal como ocorre (exemplo utilizado pela DRJ) entre os regimes de Lucro Real e Lucro Presumido do IRPJ.

Logo, não há falar, na hipótese, de "interpretação literal de dispositivo de lei", tal como pressupõe o art. 111 do CTN. Desse modo, não há como apreciar a questão sem a necessária interpretação dos dispositivos legais aplicáveis.

O REFRI, como já mencionado, foi inserido no ordenamento jurídico por meio dos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/03, conforme acréscimos promovidos pela Lei nº 11.727/08 (MP nº 413/08).

Transcrevo os dispositivos relevantes ao deslinde da controvérsia, com destaques:

“Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

§1º A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados.

(...)

“Art. 58-L. O Poder Executivo fixará qual valor-base será utilizado, podendo ser adotados os seguintes critérios:

(...)

“Art. 58-M. Para os efeitos do regime especial:

I—o Poder Executivo estabelecerá as alíquotas do IPI, por classificação fiscal;

(...)

“Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:

I—uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e

II—sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.”

(...)

“Art. 58-S. Nas hipóteses de infração à legislação do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a exigência de multas e juros de mora dar-se-á em conformidade com as normas gerais desses tributos.”

“Art. 58-T. O disposto nos arts. 58-A a 58-S desta Lei não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo regime de que trata a Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006.”

“Art. 58-U. O disposto nos arts. 58-A a 58-T desta Lei será regulamentado pelo Poder Executivo.”

Pois bem. Nota-se que se trata de um Regime de apuração do IPI, por meio do qual o tributo terá como base de cálculo um valor estipulado pelo Fisco a partir de parâmetros de mercado. É o que se assemelha à técnica de pauta fiscal utilizada no ICMS. Ou seja, independentemente do momento em que o IPI for recolhido, se pelo estabelecimento X, Y ou Z, a base de cálculo do IPI será exatamente a mesma, definida exclusivamente em razão do produto industrializado.

A questão sob exame tem impacto exclusivamente no que se refere ao momento do recolhimento do tributo, que, por praticidade, chamo de postergação.

A disposição legal controvertida diz respeito à expressão "na saída do estabelecimento industrial" empregada pelo citado art. 58-N como definição do momento do fato gerador da obrigação tributária.

Defende o Fisco que este momento "estabelecimento industrial" equivale àquele estabelecimento que efetivamente industrializou o produto.

Já o contribuinte afirma que a norma não fez tal limitação e que, portanto, de acordo com as regras gerais do IPI, estabelecimento industrial é todo aquele que assim definir as normas gerais.

Com efeito, com todo esforço interpretativo, não vejo como cancelar a interpretação segundo a qual o termo "estabelecimento industrial" utilizado pelo legislador no inciso I do artigo 58-N da Lei nº 10.833/03 ser equivalente ao termo "estabelecimento que industrializar".

Nota-se que o próprio art. 58-N traz essa dicotomia:

“Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:

I—uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e

II—sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.”

O inciso I, ao estabelecer o momento da saída do estabelecimento industrial como sendo o momento da ocorrência do fato gerador, faz expressa ressalva ao parágrafo único do mesmo artigo, que trata da específica hipótese de industrialização por encomenda. E, neste

parágrafo único, a expressão utilizada é exatamente "**estabelecimento que industrializar os produtos**".

Ora, se o termo **estabelecimento industrial** os produtos utilizado no inciso I fosse equivalente à expressão **estabelecimento que industrializar os produtos**, como defende o Fisco, qual seria a razão de existência da ressalva contida no parágrafo único do art. 58-N? Teria o legislador trazido palavras inúteis à norma?

Nesse sentido, inclusive, se manifestou o voto vencido do acórdão recorrido:

Como se vê, a expressão empregada no caput desse art. 58-N é simplesmente "estabelecimento industrial", o que não significa, necessariamente, aquele estabelecimento que industrializa a mercadoria. Na situação específica da pessoa jurídica autuada, que possui vários estabelecimentos industriais, a incidência única exigida pode se dar no primeiro, que industrializa as bebidas, ou noutra para o qual as mercadorias são transferidas. O que não pode acontecer é incidência única em estabelecimento que não seja industrial. Assim, se a empresa transferisse sem suspensão as bebidas para uma filial atacadista (equiparado a industrial), não poderia adotar a suspensão permitida pelos arts. 42, X, do RIPI/2002, e 43, X, do RIPI/2010.

Nota-se que, não obstante o inciso II tenha também limitado o conceito ao "equiparado a industrial", o fez por lógica, uma vez que o estabelecimento importador, na operação de importação, necessariamente estará figurando como equiparado, jamais como industrial em sentido estrito.

Em sendo assim, a meu ver, é imperioso afastar a interpretação segundo a qual o inciso I do art. 58-N definiria o momento do fato gerador do IPI a saída do produto exclusivamente daquele estabelecimento que efetivamente industrializar o produto.

Com efeito, ao utilizar a expressão "estabelecimento industrial" e, repito, não a expressão "estabelecimento que industrializar os produtos", o legislador deixou à cargo das normas gerais (subsidiárias) a interpretação acerca do adequado momento de recolhimento.

Entendo que pode ter ocorrido aqui um silêncio na norma, ao utilizar a expressão "estabelecimento industrial" em sentido lato, sem definir exatamente em qual ou quais dos estabelecimentos industriais deveria ocorrer o recolhimento. Contudo, tal silêncio não corresponde à existência de lacuna. É o silêncio que demanda a necessária interpretação pelo aplicador da norma.

E, em se tratando de Regime Especial, que, como dito, não traz expressa disposição acerca do estabelecimento industrial "eleito", a Regra Geral é exatamente aquela prevista para a apuração regular do IPI, utilizada pela Recorrente. Ou seja, estabelecimento industrial é todo aquele assim definido pela norma, inclusive os equiparados, não havendo qualquer conflito na aplicação da regra de suspensão entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte.

Na hipótese, não há conflito entre regimes distintos, há um Regime Especial legalmente estabelecido, cuja interpretação se faz também pela aplicação subsidiária do Regime Geral naquilo em que o primeiro for omissivo. O contribuinte não pretende se valer de

"benefícios" de um ou outro regime, até porque, justamente por se tratar de regime geral, não há falar que a suspensão do IPI na transferência entre estabelecimentos equivale a um benefício.

A Recorrente invoca a aplicação do disposto no art. 42 do Decreto nº 6.707/2008 que, justamente, *"Regulamenta os arts. 58-A a 58-T da Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003, incluídos pelo art. 32 da Lei nº11.727, de 23 de junho de 2008, que tratam da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI (...) sobre produtos dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI"*:

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

A referida norma, de caráter regulamentar / interpretativo, autoriza a aplicação das regras gerais de apuração do IPI quando não houver incompatibilidade com as regras especiais.

Com efeito, conforme exaustivamente demonstrado, entendo não existir qualquer contrariedade entre as regras próprias do Refri (saída do estabelecimento industrial) com a regra geral de suspensão (transferência entre estabelecimentos industriais), notadamente quando comprovado que tal prática não implicou em ausência de recolhimento do tributo, como se verifica na hipótese dos autos.

Ainda nesse aspecto, a Recorrente observa que a inexistência de conflito / contrariedade é ainda mais clara pelo fato de que, apenas com a edição da Lei nº 13.097/2015, é que a impossibilidade de convivência de tais regras foi imposta pela legislação. Assim, se em 2015 a prática foi proibida por força de lei, significa que a proibição não existia anteriormente.

Vejamos o disposto no §5º do artigo 15 da Lei nº 13.097/2015:

§ 5º A partir da publicação desta Lei não será admitida a aplicação das regras de suspensão do IPI nas saídas promovidas pelos estabelecimentos industriais e equiparados das pessoas jurídicas relacionadas no art. 14.

No caso, a Recorrente, na condição de produtora de bebidas frias, está inserida dentre pessoas jurídicas referidas no art. 14.

Pois bem, a referida Lei, nas disposições citadas, trata do *"Regime Tributário aplicável à Produção e Comercialização de Cervejas, Refrigerantes e outras Bebidas"*. Este regime foi instituído em substituição ao REFRI, expressamente revogado por esta mesma lei.

Ainda que os efeitos da revogação do regime tenha sido prorrogado para *"1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação"* (art. 169, III, b da Lei nº 13.097/2015), não faria qualquer sentido se entender que a lei pretendesse limitar o exercício de um direito apenas nos 4 meses finais de vigência de um regime que já vigorava há pelo menos 6 ou 7 anos. Tampouco se poderá afirmar que, ao vedar a aplicação da suspensão, a Fiscalização estaria aplicando de forma retroativa disposição legal posterior.

Não obstante, entendo que tal circunstância pode perfeitamente ser trazida como reforço argumentativo à tese defendida pelo contribuinte: tanto não era vedada a possibilidade de suspensão do IPI que, quando o legislador o quis, o fez expressamente por meio de lei. Ainda que o regime da Lei nº 13.097/2015 seja diverso do regime dos arts. 58-J e 58-N da Lei nº 10.833/03, a similaridade da sistemática de apuração permite tal conclusão.

Logo, diante de todo o exposto, concluo: **(i)** se a legislação do Refri não traz expressa vedação legal à aplicação da regra geral de suspensão; **(ii)** se a regra geral de suspensão não conflita com qualquer regra específica existente na legislação do Refri, e, ainda **(iii)** se é permitida a aplicação subsidiária das regras gerais ao regime específico, deve-se reconhecer a perfeita "convivência" da regra de suspensão com o regime do Refri.

Não se nega, a rigor, como defende a Fiscalização e a PFN, que não seria razoável permitir que o contribuinte se beneficiasse, casuisticamente, dos benefícios de regime distintos com o objetivo de economia financeira. Contudo, como visto, não vislumbro, na hipótese, qualquer conflito entre as disposições do REFRI e a regra geral de apuração do IPI que permite a suspensão da sua incidência entre estabelecimentos industriais ou equiparados de um mesmo contribuinte.

Ainda nesse sentido, com a devida vênia ao julgador de primeira instância, não se está a impor regime de fiscalização absurdo à Autoridade Fiscal, obrigando-a "*sair em rodando o País*" em busca do recolhimento do IPI. O regime de suspensão do IPI entre estabelecimentos, não há dúvidas, é o regime geral de apuração deste imposto. Não houve qualquer criação ou invenção por parte do contribuinte ao aplicá-lo, ainda que dentro do REFRI.

Nesse sentido, caberia à Fiscalização averiguar apenas se os lançamentos efetuados com suspensão se destinaram a estabelecimento industrial do mesmo contribuinte. Até porque, a pluralidade de estabelecimentos industriais, pressupõe também a pluralidade de ações fiscais em cada um dos estabelecimentos. O que não se poderia admitir é que a Fiscalização em um destes estabelecimentos pudesse buscar averiguar a regularidade dos demais não abrangidos pela mesma ação fiscal. E, na hipótese, não há dúvidas de que a suspensão do imposto foi devidamente declarada. Na eventualidade de se presumir que o contribuinte não recolheu o IPI no estabelecimento de destino, cabe a fiscalização e cobrança daquele estabelecimento.

É por essa razão, ainda, que, para a procedência do pedido recursal, reputo despendida a comprovação, pelo contribuinte, de que efetuou o devido recolhimento do IPI nos estabelecimentos destinatários para que se pudesse permitir uma eventual dedução do imposto cobrado no remetente, como defende a PFN. Essa verificação compete à autoridade fiscal que tenha jurisdição sobre tal estabelecimento.

Na presente hipótese, competia à fiscalização do contribuinte verificar tão-somente se as saídas do estabelecimento remetente ocorreram em conformidade com a legislação de regência. E, como visto, tenho que a saída com suspensão do IPI de produtos destinados a estabelecimentos industriais ou equiparados, ainda que no âmbito do REFRI, ocorreu sem qualquer ofensa à normatização vigente.

Acrescento, ainda que em face até mesmo dos Sistemas Informatizados disponibilizados pela Receita Federal, não haveria como se falar em simples ausência de recolhimento do IPI. A Nota Fiscal Saída emitida com a Suspensão de IPI pelo estabelecimento

remetente deverá, necessariamente, ser registrada como entrada pelo estabelecimento recebedor sem o destaque de IPI. Se a contabilização neste ocorrer de forma diversa, aí sim estar-se-ia diante de uma situação de ausência de recolhimento, não pelo remetente, mas pelo recebedor que teria se apropriado de crédito de IPI inexistente, sem lastro em documento fiscal.

Ainda assim, em face da possibilidade de entendimento diverso no sentido da ilegalidade de se promover a saída de mercadorias com a suspensão do IPI no âmbito do REFRI, reputo pertinente trazer à lume o posicionamento do ilustre Conselheiro ROSALDO TREVISAN, que, a par de defender a impossibilidade de tal procedimento (entendimento diverso ao aqui exposto), legitima o aproveitamento do IPI recolhido nas etapas subsequentes, visando a evitar a dupla incidência do imposto.

Confira-se o acórdão 3403-003.602, de 25 de fevereiro de 2015, ementa e trecho do voto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010 IPI. REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL. REFRI. INCIDÊNCIA ÚNICA.

RECOLHIMENTOS. ESTABELECIMENTOS.

No regime tributário especial de que tratam os arts. 58J e seguintes da Lei no 10.833/2003 (REFRI), o IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial. Como o REFRI alcança, por disposição legal expressa (do próprio art. 58J), todos os estabelecimentos da empresa e todos os produtos fabricados, não se pode exigir o IPI se houver prova de que ele já tenha sido recolhido, para os mesmos produtos, e sobre a mesma base, ainda que por outro estabelecimento da mesma empresa (“firma”).

Contudo, é preciso analisar a informação prestada pela recorrente de que os estabelecimentos da AMBEV S.A. que receberam os produtos transferidos pelo estabelecimento autuado efetivamente recolheram o IPI, nos moldes estabelecidos na legislação que rege o REFRI (inclusive com exemplos e documentos juntados, e evidências de que tanto a fiscalização quanto a DRJ observaram a sistemática de recolhimento, mas a entenderam irrelevante ao deslinde do presente processo).

Então, não se pode simplesmente tratar a operação como mera falta de recolhimento, na linha seguida pelo fisco.

Entende-se, pelo exposto, que os valores recolhidos em relação aos produtos a que se refere a autuação (a serem apurados efetivamente pelo fisco) devem ser abatidos do montante lançado.

Se o REFRI é aplicável a todos os estabelecimentos da empresa, e se comprova que um estabelecimento da empresa efetuou o

recolhimento, ainda que se respeite a autonomia dos estabelecimentos, qualquer pagamento por outro estabelecimento se torna indevido. E aí assiste razão ao argumento de existência de dupla cobrança, pelo fisco.

Deveria a fiscalização ter prosseguido nas verificações (ainda que fosse para checar se efetivamente os recolhimentos efetuados pelos demais estabelecimentos respeitaram integralmente a forma de cálculo prevista para o REFRI).

*Retornando-se ao art. 58N da Lei no 10.833/2003, percebese facilmente que o IPI incide **uma única vez**.*

*Não se pode então ignorar recolhimentos efetuados pela empresa (ainda que por outros estabelecimentos) com a nítida e declarada intenção de saldar o débito decorrente da incidência de que trata o art. 58N, ainda mais quando o art. 58J da mesma lei afirma textualmente que **a opção pelo REFRI se estende a todos os estabelecimentos** e a todos os produtos. Não faz sentido, assim, que um dos estabelecimentos recolha o IPI e o outro igualmente o recolha, sobre a mesma base, em relação aos mesmos produtos. Afinal de contas, a incidência deve ser, nos termos da lei, **única**.*

As questões apresentadas pelo referido voto foram exaustivamente debatidas por esta Turma Julgadora que, em primeiro exame do feito, deliberou pela conversão do feito em diligência justamente para que a Autoridade Lançadora verificasse se as mercadorias saídas com suspensão foram submetidas à tributação nos estabelecimentos subsequentes.

A resposta fiscal veio no sentido de que, embora não seja possível fazer a confirmação exata se a mercadoria saída do primeiro estabelecimento industrial é aquela mesma recebida pelo segundo estabelecimento industrial, as informações de que dispunha por meio da Escrituração Fiscal Digital via SPED eram suficientes para constatar que houve entrada nos estabelecimentos destinatários de mercadorias idênticas e em volume compatível com aquelas saídas do estabelecimento fiscalizado. E, apelo exame destas informações contábeis, concluiu que é possível atestar que quase a totalidade do IPI lançado com suspensão pode ser baixado pelos valores lançados nos estabelecimentos recebedores.

O trabalho fiscal, a meu ver, corrobora exatamente a minha manifestação anterior no sentido de que a aplicação da suspensão pelo contribuinte não impediria que a Fiscalização efetuasse a devida verificação quanto ao adimplemento do IPI. A Fiscalização possui acesso à escrituração contábil do contribuinte e possui, assim, elementos capazes de viabilizar a verificação quanto ao cumprimento das obrigações tributárias.

Por fim, quanto ao pedido subsidiário formulado pela PGFN em tribuna, quando do primeiro exame do feito, pela necessidade de cobrança dos encargos moratórios na hipótese de se permitir a dedução do IPI recolhido nas etapas subsequentes, tenho que a cobrança da correção monetária será legítima apenas na hipótese de se acolher a tese que permite apenas a dedução do IPI recolhido.

Concluo que, por entender ausente qualquer ilegalidade na aplicação da regra geral de suspensão do IPI nas saídas realizadas com destino a estabelecimentos industriais ou equiparados no âmbito do REFRI, é incabível a cobrança de correção monetária ou multa decorrentes da suposta "postergação" no recolhimento do tributo.

Por fim, necessário trazer apontamento acerca da diligência fiscal realizada. Conforme conta na Resolução, a diligência foi determinada *"em razão de discussões travadas em sessão de julgamento"*. Todavia, tal determinação não vincula o entendimento de mérito desta Relatora. Nada obstante, aqueles que se manifestem em sentido contrário ao desta Relatora (que é pela possibilidade de aplicação da suspensão do IPI no âmbito do Refri), devem, por conseguinte, apreciar a possibilidade de abatimento financeiro do IPI recolhido nas etapas subsequentes, exatamente o objeto da diligência realizada.

Por todo exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO TOTAL ao Recurso Voluntário para cancelar a integralidade do crédito tributário,

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Redator designado

Coube-me a redação do voto vencedor que divergiu do bem elaborado voto da Relatora apenas no tocante à suspensão do IPI em razão da opção pelo contribuinte à tributação no REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, previsto nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Dessa forma, ressalta-se que o Colegiado, em sua maioria, acompanhou o voto vencido em relação à redução dos valores do IPI efetivamente apurados e lançados pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão

Passo ao voto, na matéria divergente.

O decreto nº 6707/2008, anterior ao RIPI/2010 dispõe acerca da possibilidade de aplicação de normas do regime geral ao regime especial do REFRI

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

Por certo que o RIPI/2010, em cumprimento a tal dispositivo, veio tratar de preservar as normas de distinção entre o regime geral do IPI e do REFRI de forma a impossibilitar a aplicação simultânea de ambos.

O art. 222 trata do regime geral e o 223 do REFRI. Vejamos os textos legais:

RIPI/2010:

Art. 222. Os produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, sujeitam-se ao imposto conforme o regime geral de tributação previsto no Decreto no 6.707, de 23 de dezembro de 2008, em conformidade com a legislação de regência, na hipótese em que a pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos não optar pelo regime especial de que trata o art. 223 (Lei no 10.833, de 2003, art. 58A, e Lei no 11.727, de 2008, art. 32).

(...)

Art. 223. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos referidos no art. 222 poderá optar por regime especial de tributação e apurar o imposto em função do valor base que será expresso em reais por litro, definido a partir do preço de referência, nas condições estabelecidas no Decreto no 6.707, de 2008, em conformidade com a legislação de regência (Lei nº10.833, de 2003, arts. 58A, 58J e 58O, Lei no 11.727, de 2008, art. 32, e Lei no 11.945, de 2009, art. 17).

(...)

Dos referidos dispositivos, percebe-se que há os regimes geral no art. 222 e especial, no art. 223, aplicáveis na industrialização e comercialização de determinadas bebidas, ambos sujeitos às condições definidas no Decreto no 6.707/2008. Ou seja, o RIPI/2010 apenas inseriu dispositivos indicadores da existência dos regimes e da suspensão correspondente ao regime geral, remetendo a disciplina detalhada ao Decreto no 6.707/2008.

No regime especial do REFRI, introduzido pelos arts. 58-A a 58-T, bem como no Decreto nº 6.707/2008 que regulamenta tais artigos não há previsão de nenhuma hipótese de suspensão do IPI em quaisquer das saídas. Na eventual possibilidade de suspensão no âmbito do REFRI descaracterizaria-o por aniquilar sua principal norma - a incidência única (art. 58-N).

Assim, a incompatibilidade entre regimes (geral e REFRI) está na possibilidade de pagamento do IPI "postergado" em razão de uma saída suspensa no regime geral e a incidência única, na saída do estabelecimento que industrializou o produto, no REFRI.

Diante dos debates surgidos no julgamento e por se tratar de fundamento do voto vencido, cumpre analisar os o art. 58-N, em seu inciso I e parágrafo único:

“Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:

I—uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.”

De fato, o REFRI é regime diferenciado de tributação e não propriamente um benefício fiscal; todavia, há a premissa normativa e intransponível da aplicação do inciso I - a incidência única.

Não se olvida que a leitura do parágrafo único poderia fazer surgir dúvida no tocante ao estabelecimento devedor do IPI, quando a pessoa jurídica optar pelo regime especial. Contudo, não vislumbro possibilidade de se atribuir a obrigação de recolhimento do IPI no REFRI a qualquer estabelecimento industrial da pessoa jurídica, em razão do parágrafo único, do art. 58-N delimitar, na hipótese específica de industrialização por encomenda, o dever a ser cumprido pelo estabelecimento que industrializar o bem.

Primeiro, porque não se trata de regime que permite a ficção e o diferimento da ocorrência do fato gerador do tributo, ou mesmo de seu pagamento, pois estabelece, sem qualquer margem à interpretação dúbia, que a incidência é única e na saída do estabelecimento industrial, que por óbvio é aquele que promoveu a operação de industrialização. Observa-se que há uma definição (delimitação) do estabelecimento obrigado ao recolhimento, caso contrário a norma disporia "na saída **de** estabelecimento industrial" redação que poderia ser interpretada literal e gramaticalmente como qualquer dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Em segundo lugar, na hipótese do parágrafo único do art. 58-N, o legislador preocupou-se em não deixar dúvida a quem caberia o pagamento do IPI: se ao estabelecimento encomendante ou ao estabelecimento que industrializar o produto (evidentemente que a dúvida seria pertinente na hipótese de ambos pertencerem a mesma pessoa jurídica, caso contrário haveria responsabilidade solidária, a teor do parágrafo único do art. 58-A). Dessa forma, entendendo a necessidade de indicar qual dos estabelecimentos referidos no parágrafo único seria o contribuinte, ao passo que no inciso I inexistia menção a mais de um estabelecimento em que um deles seria o contribuinte eleito ao recolhimento.

Ora, a forma de apuração do IPI disposta no REFRI importa a incidência do Imposto uma única vez e não prevê a opção pelo contribuinte em qual de seus estabelecimento ocorrerá a incidência e o IPI será devido.

Não se cogita de aplicação retroativa e a contrário *sensu* do §5º do artigo 15 da Lei nº 13.097/2015¹ para aplicar a suspensão na vigência do REFRI da Lei nº 10.833/03 que veda expressamente a suspensão do IPI. A Lei nº 13.097/2015 revogou por completo o regime especial do art. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833/2003.

Outrossim, a teor do inciso I do art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão, do que decorre que onde o legislador não previu suspensão não poderá o interprete pressupor sua existência.

Conclusão

Diante do exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário, para manter o lançamento, mas reduzido dos efetivamente apurados e lançados pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão, acompanhando, nesta última parte, o voto da Relatora.

¹ § 5o A partir da publicação desta Lei não será admitida a aplicação das regras de suspensão do IPI nas saídas promovidas pelos estabelecimentos industriais e equiparados das pessoas jurídicas relacionadas no art. 14.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

Com a devida vênia, divergimos da il. Relatora e dos demais membros do Colegiado que a seguiriam quanto à redução do crédito lançado com os valores apurados e lançados pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão.

Antes de expor as razões do nosso convencimento, acrescentamos aos fundamentos do voto vencedor que a suspensão do IPI só faz sentido no caso de incidência plurifásica, de modo que, sendo o IPI tributado uma única vez (incidência monofásica), a sua aplicação se torna impossível.

Ademais, o contribuinte não pode optar pelo regime que melhor lhe convier. Fosse assim, na eventual constatação de que a sua filial destinatária do produto que industrializa, também contribuinte do IPI, apresenta expressivo saldo credor do IPI, bastaria "esquecer" a incidência concentrada e suspender o imposto na saída do produto, transferindo, assim, a incidência do imposto para a filial, o que, por óbvio, reduziria o seu saldo acumulado quando desse saída aos produtos recebidos.

Mas, voltando ao aproveitamento dos valores de IPI recolhidos pelos demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, estamos convictos de sua impossibilidade. O que nos convence são as seguintes razões:

PRIMEIRA: para os efeitos da legislação do IPI, os estabelecimentos industriais ou equiparados são contribuintes autônomos (princípio da autonomia dos estabelecimentos), de modo que o valor recolhido por um não pode ser aproveitado para compensar débito do outro (claro que não estamos falando aqui da compensação que se dá no regime não cumulativo, mas a que se efetiva com a apresentação de PER/DCOMP). A compensação que se fez nos autos é absolutamente contrária à Lei nº 8.383, de 1991.²

SEGUNDA: a compensação, nos moldes em que aqui conferida, implica a assunção de competência administrativa alheia. Sim, porque cabe ao chefe da unidade preparadora apreciar e, se for o caso, deferir o pedido de restituição/compensação, cabendo às instâncias julgadoras a apreciação apenas quando instalado o litígio (sobre este pedido!).³

TERCEIRA: se o estabelecimento filial destinatário revendeu o produto a contribuinte do IPI pertencente a pessoa jurídica diversa, não se poderia permitir a sua restituição sem a autorização deste último. É que, como se sabe, segundo o art. 166 do CTN,

² Lei nº 8.383, de 1991, Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

³ Art. 270 da Portaria MF nº 270, de 09 de outubro de 2017 (Regimento Interno da RFB).

"A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." ⁴

QUARTA: se se pretendeu fazer justiça à Recorrente, sabe-se que a equidade somente é possível, em matéria tributária, na ausência de disposição expressa, de forma que, como *legem habemus*, não há como aplicá-la. ⁵

E QUINTA E ÚLTIMA: os fatos geradores nos quais se deixou de recolher o IPI compreendem o período de 01/01/2010 a 31/12/2010. Assim, ao conferir-se a compensação do crédito lançado com os valores apurados e lançados pelos estabelecimentos recebedores das mercadorias saídas com suspensão, está-se, na verdade, restituindo valores já atingidos pela prescrição (art. 168 do CTN).

Forte nessas razões, entendemos que a compensação, tal como se deu, não encontra guarida na legislação.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

⁴ "A condição estabelecida no art. 166 do CTN tem por escopo impedir que o contribuinte pleiteie a devolução de indébito de tributo indireto que, na realidade, foi suportado financeiramente por terceiro, vedação que somente é excepcionada se o terceiro expressamente autorizar o contribuinte a receber tais valores." (Agravado em Recurso Especial nº 581.679-RS (2014/0216205-6, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 4-12-2018).

⁵ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.