



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720110/2014-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.230 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI). INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. INCOMPATIBILIDADE. Conforme art. 58-N da Lei nº 10.833/2003, o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial da pessoa jurídica optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), não podendo, assim, as saídas para outros estabelecimentos da empresa se darem com suspensão do imposto nem haver o creditamento do imposto pelo destinatário.

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. PAGAMENTO POR OUTRO ESTABELECIMENTO. NÃO APROVEITAMENTO. Na apuração do IPI, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, plasmado no parágrafo único do art. 51 do CTN, combinado com o art. 57 da Lei nº 4.502/1964. Os pagamentos realizados por outros estabelecimentos da pessoa jurídica, não são por ela aproveitados, por não ser possível o rastreamento direto, nas filiais receptoras das bebidas com suspensão do IPI, das saídas vinculadas inequivocamente àquelas mercadorias transferidas do estabelecimento industrial autuado para as demais filiais da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Tatiana Josefovich Belisário e Mateus Soares de Oliveira, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes. Julgamento iniciado em março de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovich Belisário, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Inicialmente reproduzo o relatório elaborado pela Conselheira Tatiana Josefovich Belisário a quem os autos foram distribuídos primeiro para julgamento do Recurso Voluntário, tendo a turma acordado em abrir diligência conforme abaixo será exposto.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº **11-50.148** - 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 46.505.775,31

JUROS DE MORA 17.539.565,80

MULTA PROPORCIONAL (75%) 34.879.331,49

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 98.924.672,60

A infração deve-se à saída de produtos do estabelecimento industrial (filial 0040), com emissão de Nota Fiscal mas utilização de suspensão indevida.

No Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (fls. 36/44) que acompanha o lançamento o autuante considera o seguinte:

5. 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, 5408 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).

6. Ocorre que, **sendo o contribuinte optante do REFRI - Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias**, como mencionado no item 3, 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 6.707/08, 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 6.707/2008;

7. 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;

(...)

11. 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 **02.808.708/00032-03** da Cia de Bebidas das Américas, no Ano Calendário 2010, (...). Em decorrência desta incorporação, o **auto de infração IPI será lavrado em nome do estabelecimento filial da empresa incorporadora, de CNPJ 07.526.557/0040-16, 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.

(...)

15. 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. 5635/5643), tempestiva, 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. Afirmo 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.

(...)

Ora, 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.

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 inadmitte 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.

Inconformado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário reforçando os argumentos de defesa apresentados em sede de Impugnação.

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 deliberou pela conversão do feito em diligência, por meio da Resolução nº 3201-000.896, de 23 de maio de 2017, nos seguintes termos:

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.

Os autos, então retornaram à autoridade lançadora, que proferiu Relatório de Diligência Fiscal de fls. 346.011/346.029

Os autos, então, retornaram para julgamento.

É o relatório.

Ocorreu que, mesmo após a autoridade lançadora ter emitido relatório em resposta ao solicitado, a turma entendeu que não foi suficiente a tornar o processo apto para julgamento e assim acordaram em abrir nova diligência, resolução n.º 3201-002.305, nos seguintes termos:

Conclui-se, do exposto, que o presente feito ainda não se encontra maduro para julgamento. Existem aspectos fáticos que necessitam ser melhor esclarecidos.

Por todo o exposto, voto por novamente converter o feito em diligência para:

i. Reforçar a solicitação de diligência anterior, no sentido de solicitar à Fiscalização que, a par dos questionamentos acerca das metodologias utilizadas pelo contribuinte (que serão objeto de apreciação pela Turma), também se manifeste de modo objetivo acerca dos cálculos apresentados;

ii. Relativamente às Notas Fiscais de saída objeto da autuação, que a Fiscalização esclareça se foram deduzidas as Notas Fiscais de Devolução;

iii. No que toca ao “giro de estoque” considerado pelo Recorrente, que este esclareça se adotará o mesmo critério utilizado pela Fiscalização (mês a mês) ou se insiste na utilização do critério de giro de estoque, adequando o levantamento realizado.

iv. Quanto às verificações realizadas nas filiais recebedoras, que a Recorrente esclareça e comprove que considerou também as entradas recebidas com suspensão de outros estabelecimentos, que não o autuado;

v. Por fim, que a Fiscalização esclareça a afirmação constante do item 23 do Relatório de diligência em face das informações apresentadas pelo contribuinte acerca das notas

fiscais saídas sem destaque do IPI, que já teriam sido consideradas no levantamento realizado no Relatório da KPMG.

A Fiscalização deverá intimar o Recorrente a apresentar as informações, documentos e esclarecimentos a seu encargo, devendo, ao final, apresentar Relatório conclusivo acerca dos questionamentos ora apresentados.

Deve-se conceder o prazo de 30 (trinta) dias para que o contribuinte se manifeste acerca do Relatório Fiscal.

Em resposta a fiscalização emitiu novo relatório acostados nas e-fls 511.448 a 511.467 e o contribuinte manifestou-se nas e-fls 511.474 a 511.483.

Em razão da Conselheira relatora que inicialmente recebeu o processo não mais fazer parte do CARF o processo foi a mim distribuído para apreciação do retorno de diligência e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

A controvérsia está centrada na interpretação que trata do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias Refri, previsto nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/2003, incluídos pelo art. 32 da Lei nº 11.727/2008 e regulamentado pelo Decreto nº 6.707/2008, como modalidade de tributação opcional, no qual contempla uma forma diferenciada de aplicação tributária, em relação aos demais contribuintes. Esse regime possibilita redução de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), PIS/Pasep Importação e Cofins Importação, perante ao que dispõe 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.

Tem direito a optar pelo regime a pessoa jurídica que industrializa ou importa refrigerantes, refrescos, cervejas, energéticos, repositores hidroeletrolíticos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

A autuação é lavrada em virtude do não pagamento do IPI na saída do estabelecimento industrial, destacando-se que o Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), esta previsto nos arts. 58A e 58J a 58T da Lei nº 10.833/2003. Entende a fiscalização que o inciso I do art. 58N da Lei no 10.833/2003, determina a exigência do imposto:

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

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

(...)

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

Considerando que o estabelecimento industrial autuado promoveu saídas para outros estabelecimentos da própria AMBEV S.A. (transferências para distribuição), indicando a existência de suspensão do imposto, com fundamento no art. 42, X do RIPI/2002 ou no art. 43, X do RIPI/2010, que tem conteúdo idêntico ao que constava no regulamento anterior, do Decreto nº 4.544/2002, importa analisá-lo:

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;

A questão sob exame tem impacto exclusivamente no que se refere ao momento do recolhimento do tributo. Dentro desse contexto fático entendo que a controvérsia está ancorada, na possibilidade do autuado, empresa optante pelo REFRI, dar saídas de transferência com a suspensão de que trata o dispositivo do RIPI. Sendo essa a linha de defesa da recorrente: por inexistir vedação expressa na legislação e por não ser o comando geral de suspensão do IPI incompatível com o REFRI, partindo da premissa que a própria e inerente logística da indústria promove a distribuição dos produtos, dando saídas em transferência com remessas a centros de distribuição, sem destaque e recolhimento de IPI nestas saídas.

Em sequência, o recolhimento ocorre quando da saída dos produtos dos centros de distribuição para os estabelecimentos varejistas e/ou consumidores finais, segundo as regras do REFRI (e sem registro de crédito).

Outrossim, A recorrente, por sua vez, também utiliza o art. 42 do Decreto nº 6.707/2008 para sustentar que não há contrariedade entre a incidência concentrada do REFRI e a suspensão de caráter geral do RIPI.

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 fiscalização discorda dessa forma de atuação, sendo essa a razão do presente lançamento, pois entende pela impossibilidade de que a suspensão prevista no RIPI se aplique ao REFRI, porque segundo o já citado art. 58N da Lei nº 10.833/2003, o IPI “incide uma única vez” “na saída do estabelecimento industrial”, trazendo ainda como motivação o já citado art. 42 do decreto que regulamenta o REFRI, nº 6.707/2008.

Quanto aos fatos, após o que já foi relatado, nos cabe analisar as respostas do termo de diligência fiscal, relacionando-as ao que foi questionado na resolução, vejamos:

Resolução: i. Reforçar a solicitação de diligência anterior, no sentido de solicitar à Fiscalização que, a par dos questionamentos acerca das metodologias utilizadas pelo contribuinte (que serão objeto de apreciação pela Turma), também se manifeste de modo objetivo acerca dos cálculos apresentados;

Resposta: 6.1.1. Esta fiscalização entende que o cálculo baseado no critério de giro de estoque de **quantidades comercializadas (unidades)**, adotado pela AMBEV, ainda que estatisticamente correta, não reflete os valores de IPI recolhidos pelos estabelecimentos receptores. Desta forma, esta fiscalização adotou o critério de quantidades comercializadas **em litros**, mês a mês, para análise e cálculo dos valores de IPI destacados, conforme detalhados nos itens subsequentes;

Resolução: ii. Relativamente às Notas Fiscais de saída objeto da autuação, que a Fiscalização esclareça se foram deduzidas as Notas Fiscais de Devolução;

Resposta: 6.2.1. Segundo dados do sistema SPED NFe (Notas Fiscais Eletrônicas) baixados através do aplicativo Receitanet BX, não houve, por parte das 15 (quinze) empresas receptoras, emissão de notas fiscais de devolução de mercadorias (CFOPs 5209/6209 – Devolução de mercadoria recebida em transferência para comercialização), recebidos por transferência do estabelecimento autuado, de CNPJ 02.808.708/0032-03. Também não há registro de Notas Fiscais de Entrada (CFOPs 1208/2208 – Devolução de produção do estabelecimento remetida em transferência), na Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, transmitido pelo estabelecimento autuado de Águas Claras, de CNPJ 02.808.708/0032-03;

Resolução: iii. No que toca ao “giro de estoque” considerado pelo Recorrente, que este esclareça se adotará o mesmo critério utilizado pela Fiscalização (mês a mês) ou se insiste na utilização do critério de giro de estoque, adequando o levantamento realizado.

Resposta: 9. Considerando que a empresa informou, no item A.1.3 do Termo de Constatação de 04/12/2017 da KPMG, que a média de dias necessários para que haja o giro de estoque dos produtos autuados é de 52 dias, foi considerado, para efeito da análise das saídas dos produtos, o segundo mês subsequente ao das entradas. Sendo assim, o período de saídas de produtos analisadas, dos estabelecimentos receptores, foram de 03/2010 a 02/2011;

Resolução: iv. Quanto às verificações realizadas nas filiais receptoras, que a Recorrente esclareça e comprove que considerou também as entradas recebidas com suspensão de outros estabelecimentos, que não o autuado;

7. Analisando todos os dados disponíveis, inclusive aqueles apresentados no Ficha Técnica de fls. 346.124/346.138, elaborado pela KPMG em atendimento à intimação fiscal, concluímos não ser possível o rastreamento direto, nas filiais receptoras das bebidas com suspensão do IPI, das saídas vinculadas inequivocamente àquelas mercadorias transferidas do estabelecimento industrial autuado para as demais filiais da empresa. Não há, em nenhum documento ou livro fiscal apresentado a esta auditoria, informação que permita identificar o estabelecimento fabricante, ou seja, o estabelecimento de origem dos itens saídos de qualquer uma das filiais analisadas;

8. Por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, transmitida ao SPED pelo sujeito passivo e pelas Notas Fiscais Eletrônicas (NFE) emitidas, constatamos a entrada das bebidas saídas com suspensão do estabelecimento industrial autuado de CNPJ 02.808.708/0032-03, em 15 (quinze) outras filiais da empresa. Verificamos também que algumas dessas filiais receberam entradas do mesmo tipo de bebidas oriundas de outros estabelecimentos da empresa diferentes daquele autuado no processo ora analisado, nº 16095.720110/2014-23;

8.1. Na tabela a seguir relacionamos as 15 (quinze) filiais supramencionadas:

CNPJ	Nome	Estabelecimento	CNAE	UA	Município
02.808.708/0006-03	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	0410100	Olinda
02.808.708/0011-70	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	11135-0-2	0810400	Jaguariúna
02.808.708/0017-66	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	11135-0-2	0812001	Jacareí
02.808.708/0022-23	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	0910200	Ibiporã
02.808.708/0029-08	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	11224-0-1	1010704	Sapucaia do Sul
02.808.708/0031-14	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	1010200	Pelotas

	AMERICAS - AMBEV				
02.808.708/0037-00	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	1010600	Caxias do Sul
02.808.708/0055-91	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	11135-0-2	0610705	Juatuba
02.808.708/0067-25	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	11135-0-2	0920500	Lages
02.808.708/0068-06	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	0920100	Palhoça
02.808.708/0076-16	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	0910100	Paranaguá
02.808.708/0081-83	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	11224-0-1	0910107	Almirante Tamandaré
02.808.708/0089-30	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	1010103	Eldorado do Sul
02.808.708/0094-06	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	0910104	São José dos Pinhais
02.808.708/0127-09	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	FILIAL	46354-0-2	0910301	Francisco Beltrão

Resolução: v. Por fim, que a Fiscalização esclareça a afirmação constante do item 23 do Relatório de diligência em face das informações apresentadas pelo contribuinte acerca das notas fiscais saídas sem destaque do IPI, que já teriam sido consideradas no levantamento realizado no Relatório da KPMG.

Resposta: 6.3.1. No item 23 do Termo de Diligência Fiscal de fls. 346.011/346.029, foi informado o seguinte:

“23. Verificando os dados das NFe de saídas emitidas pelas filiais destinatárias das bebidas transferidas com suspensão do IPI pelo estabelecimento autuado, foi possível apurar as quantidades de mercadorias recebidas do estabelecimento autuado de Águas Claras, e que deram saídas sem tributação. Desta forma, foi possível apurar, produto a produto, as diferenças entre as quantidades recebidas e que não foram objeto de tributação nas saídas, conforme demonstrativos abaixo. Ressaltamos que, o levantamento realizado foi realizado tão somente para identificação das inconsistências verificadas

referentes aos produtos recebidos e cujas saídas das filiais receptoras se deram sem tributação ou não foram identificadas as saídas.

6.3.2. Na verificação efetuada, foi constatada, efetivamente, saídas de mercadorias sem destaque de IPI, comparando-se as quantidades de mercadorias recebidas do estabelecimento autuado e saídas de produtos dos estabelecimentos receptores, conforme relatado no item 23 do Termo de Diligência Fiscal de fls. 346.011/346.029;

6.3.3. Também no Termo de Diligência Fiscal de fls. 346.011/346.029, nos itens 13 e 14, foi citado o art. 384, do Regulamento do IPI (RIPI/2010), que trata da autonomia dos estabelecimentos, em relação ao tributo IPI:

“Regulamento do IPI (RIPI 2010)

Autonomia dos Estabelecimentos

Art. 384. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).”

6.3.4. Por outro lado, na Resolução CARF nº 3201-002.305, de 25 de setembro de 2019, às fls. 346.105/ 346.106, consta os seguintes:

“

Nesse sentido, também necessário pontuar que ainda que, de fato, se possa afirmar que não houve “recolhimento efetivo”, em razão da existência de saldo credor em alguns dos estabelecimentos recebedores, nota-se que o objetivo da diligência não foi apurar o IPI recolhido, mas o IPI levado à apuração no encontro de créditos e débitos. Mais uma vez transcrevo a diligência anterior, com destaques do original nas expressões “apurados / lançados”:

*1. 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);*

*2. Que a Autoridade Preparadora efetue o abatimento dos valores comprovadamente **apurados / lançados** pela Recorrente relativamente àqueles lançados no presente Auto de Infração. Tal levantamento (itens 1 e 2) 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.*

6.3.4. Desta forma, considerando a informação contida na Resolução CARF nº 3201-002.305, de que, **“ainda que, de fato, se possa afirmar que não houve “recolhimento efetivo”, em razão da existência de saldo credor em alguns dos estabelecimentos recebedores, o objetivo da diligência não foi apurar o IPI recolhido, mas o IPI levado à apuração no encontro de créditos e débitos”**, foi feita nova análise das saídas das mercadorias, com e sem destaque de IPI, para apuração do IPI devido, desconsiderando-se a autonomia de estabelecimentos e os valores efetivamente recolhidos. Mas diferentemente do adotado pela consultoria da empresa, que optou pela **quantidade comercializada, esta fiscalização adotou o método de apuração por litros**, que é o parâmetro utilizado para tributação de bebidas, conforme apurado nos itens subsequentes.

A conclusão da resolução foi exposta nas seguintes linhas:

(...)

13. Os CFOP 5151, 5408 6151 e 6408, apesar de a princípio, referirem-se exclusivamente a transferências dos próprios estabelecimentos fabricantes foram considerados nesse levantamento fiscal uma vez que todas as saídas com esses CFOP, de todos os estabelecimentos da empresa deveriam ser tributadas pelo IPI de acordo com a legislação do REFRI – Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, tendo sido justamente operações idênticas a essas, na filial autuada, que deram origem ao auto de infração objeto do presente processo. Também devem ser computadas em razão da impossibilidade de vinculação direta dessas transferências de bebidas, por meio da análise documental, àquelas efetivamente produzidas pelas filiais que receberam o mesmo tipo de bebida do estabelecimento autuado.

14. Na tabela a seguir estão relacionadas as mercadorias objeto dessa auditoria fiscal nos estabelecimentos citados no item 8.1 deste termo, considerando-se as saídas cujos CFOP estão identificados no item 12. Incluímos também as quantidades nas unidades estatísticas utilizadas nas NFe (CX, DZ, L, UN), a quantidade convertida em litros (**que é o parâmetro utilizado para cálculo do IPI incidente sobre as saídas das bebidas**), e o valor do IPI por litro de cada bebida relacionada. **A quantidade total em litros auditada atingiu 1.549.480.366,71 litros**, conforme abaixo:

(...)

15. Utilizando os dados das NFe de saídas emitidas pelas filiais destinatárias das bebidas transferidas com suspensão do IPI pelo estabelecimento autuado, consolidamos na tabela a seguir os valores mensais referentes às **quantidades em litros saídas com e sem destaque do IPI, referentes ao IPI em Reais destacado e não destacado, e o percentual do IPI não destacado em relação ao total do IPI devido em cada período de apuração mensal do imposto no período de 02/2010 a 01/2011.**

Mês de Emissão	Quantidade em Litros		Valores de IPI (R\$)			IPI (%)
	Com IPI (Litros)	Sem IPI (Litros)	IPI destacado nas Notas Fiscais Eletrônica (NFe) (R\$)	IPI não destacado (calculado) (R\$)	Total de IPI devido (R\$)	IPI não destacado (%)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6) = (4) / (5) x 100
02/2010	61.430.053,50	15.463.896,71	13.338.360,03	3.381.366,97	16.719.727,00	20,2238
03/2010	66.095.215,89	15.122.161,99	14.334.609,30	3.325.441,81	17.660.051,11	18,8303

04/2010	55.974.933,73	10.808.760,84	12.135.286,59	2.330.545,89	14.465.832,48	16,1107
05/2010	59.043.311,10	11.305.640,77	12.777.420,18	2.470.851,88	15.248.272,06	16,2041
06/2010	63.429.823,43	10.929.952,50	13.754.925,59	2.401.446,24	16.156.371,83	14,8638
07/2010	59.925.523,65	14.795.731,66	13.039.874,13	3.223.263,91	16.263.138,04	19,8194
08/2010	64.087.661,52	14.729.438,76	13.928.882,15	3.222.552,28	17.151.434,43	18,7888
09/2010	71.787.769,84	18.091.121,90	15.612.560,67	3.963.118,51	19.575.679,18	20,2451
10/2010	70.320.877,12	17.944.189,80	15.295.311,55	3.881.494,06	19.176.805,61	20,2406
11/2010	75.204.501,56	19.558.949,26	16.347.046,88	4.295.776,86	20.642.823,74	20,8100
12/2010	81.934.353,73	22.233.509,00	17.774.948,29	4.883.220,01	22.658.168,30	21,5517
01/2011	63.496.241,39	23.409.491,65	13.881.392,20	5.162.957,59	19.044.349,79	27,1102
TOTAIS	792.730.266,46	194.392.844,86	172.220.617,56	42.542.036,00	214.762.653,56	

16. Aplicando-se os percentuais mensais referentes ao IPI não destacado pelas filiais destinatárias das mercadorias com suspensão indevida do imposto nas notas fiscais eletrônicas de saídas de bebidas com a mesma descrição daquelas recebidas em transferência do estabelecimento autuado, sobre os totais mensais do imposto lançado de ofício no auto de infração, **obtemos indireta e aproximadamente os valores mensais destacados e declarados pelos destinatários, os quais se subtraídos daqueles totais lançados, representam os montantes que podem ser utilizados como forma de abatimento do IPI exigido pela fiscalização no presente processo. É o que explicitamos na tabela a seguir, com as seguintes colunas:**

(A) = IPI em Reais lançado no Auto de Infração objeto do presente **processo nº 16095.720110/2014-23**;

(B) = Percentual do IPI não destacado nas notas fiscais eletrônicas de saídas das filiais destinatárias de bebidas com mesma descrição das recebidas em transferência do estabelecimento autuado, **no período de 03/2010 a 02/2011**;

(C) = IPI não comprovado em Reais, calculado pela multiplicação dos valores lançados no Auto de Infração pelos percentuais do IPI descritos em (B), referindo-se a valores de imposto sem comprovação de destaque na saída das filiais receptoras;

(D) = IPI em Reais que pode ser deduzido/abatido do valor originalmente lançado no Auto de Infração.

Mês de Emissão	IPI lançado no Auto de Infração (R\$)	IPI não destacado (%)	IPI não comprovado (R\$)	IPI a deduzir (R\$)
	(A)	(B)	(C) = (A) x (B)	(D) = (A) - (C)
Janeiro/2010	2.543.863,87	20,2238	514.466,37	2.029.397,50

Fevereiro/2010	1.660.682,70	18,8303	312.711,65	1.347.971,05
Março/2010	2.234.911,08	16,1107	360.059,67	1.874.851,41
Abril/2010	2.135.051,34	16,2041	345.966,78	1.789.084,56
Maior/2010	2.275.337,39	14,8638	338.200,96	1.937.136,43
Junho/2010	1.590.638,97	19,8194	315.255,84	1.275.383,13
Julho/2010	2.285.890,98	18,7888	429.491,96	1.856.399,02
Agosto/2010	2.311.080,28	20,2451	467.880,83	1.843.199,45
Setembro/2010	2.113.262,03	20,2406	427.736,20	1.685.525,83
Outubro/2010	1.771.305,83	20,8100	368.609,19	1.402.696,64
Novembro/2010	1.577.886,82	21,5517	340.061,40	1.237.825,42
Dezembro/2010	1.920.275,32	27,1102	520.590,10	1.399.685,21
TOTAIS:	24.420.186,61		4.741.030,96	19.679.155,66

Em manifestação final o Recorrente observou que o auditor fiscal se equivocou no valor inicial constante na planilha, isso porque o auditor fiscal realiza os cálculos apontando que o valor principal do Auto de Infração é de R\$ 24.420.186,61 que corresponde ao valor do auto de infração do processo administrativo n. 16095.720130/2014-02, sendo que o presente PAF trata de lançamento no valor de R\$ 46.505.775,31.

Contudo, ressaltou a recorrente, que a despeito do erro contido na manifestação fiscal, os auditores independentes lograram êxito em realizar os cálculos corretos por meio dos documentos que acompanharam o termo de diligência e dos demais documentos acostados aos autos. Nesse sentido, adotando-se as premissas utilizadas pelo auditor fiscal (com as quais não concorda a Recorrente), o valor principal do IPI deveria ser de R\$ 15.370.663,16.

A recorrente não concorda com a utilização, pela fiscalização em seu relatório, das saídas relativas a produtos de fabricação própria dos estabelecimentos receptores e assim fundamentou:

(...) Conforme decidido por este C. CARF na Resolução que originou a diligência “*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*”. Assim, o objetivo da diligência é abater o montante de IPI recolhido pelos receptores em relação às saídas dos produtos **recebidos com suspensão do estabelecimento autuado**.

Em decorrência disso, evidentemente **não se podem inserir na apuração as saídas referentes a produtos de fabricação própria dos estabelecimentos receptores, pois não se trata de saídas de produtos recebidos com suspensão do estabelecimento autuado**. Por conseguinte, o critério do auditor fiscal **inova na autuação e distorce os cálculos, ao incluir saídas de produtos que não são objeto da diligência, nem mesmo do lançamento fiscal**.

Ao assim proceder, a fiscalização busca cobrar indiretamente do estabelecimento autuado o IPI que supostamente teria deixado de ser recolhido por outro estabelecimento, com o que não se pode compactuar. Caso entendesse incorreto o procedimento adotado, deveria a Fiscalização ter lavrado o competente auto de infração contra os estabelecimentos que efetuaram as operações em que, na visão do Fisco, deveria ter havido o destaque do IPI. Contudo, tendo o período sido atingido pela decadência, pretende o auditor fiscal realizar **a cobrança de forma indireta** no presente

feito, ao inserir indevidamente no objeto de análise as operações de saídas de produtos de fabricação própria dos estabelecimentos receptores.

A utilização dos CFOPs relativos a saídas de produção própria dos receptores possui grande impacto na apuração do IPI a exigir. Isso pode ser facilmente observado no relatório complementar elaborado pela KPMG, que ora se acosta aos autos: do montante das saídas em que não houve destaque de IPI (471.031.579,88 litros), ao desconsiderar os CFOPs 5151, 5408, 6151 e 6408, a quantidade é reduzida para 14.102.410,64, ou seja, uma redução de **mais de 97%**, o que evidencia o intuito do auditor fiscal de inflar artificialmente o volume das saídas sem destaque de IPI para reduzir o montante do imposto a ser abatido da autuação.

Nesse ponto, o Termo de Constatação complementar da KPMG reproduz a metodologia adotada pelo auditor fiscal, mas exclui os valores referentes aos CFOPs que tratam de produtos produzidos pelos estabelecimentos receptores, uma vez que não são objeto da presente diligência.

Mês de Emissão	Quantidade em Litros		Valores de IPI (R\$)			IPI (%)
	Com IPI (Litros)	Sem IPI (Litros)	IPI destacado nas Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) (R\$)	IPI não destacado (calculado) (R\$)	Total de IPI devido (R\$)	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6) = (4) / (5) x 100
03/2010	94.567.136,45	1.107.854,42	17.754.973,73	196.135,73	17.951.109,46	1,09
04/2010	77.904.793,48	2.176.386,10	14.541.620,73	470.367,38	15.011.988,11	3,13
05/2010	69.118.248,05	479.108,48	13.055.534,44	112.776,55	13.168.310,98	0,86
06/2010	69.204.852,48	351.909,89	13.196.703,38	84.048,98	13.280.752,36	0,63
07/2010	70.646.558,75	393.153,20	13.369.119,66	74.946,18	13.444.065,84	0,56
08/2010	83.414.925,58	1.284.613,07	15.791.820,21	269.605,31	16.061.425,52	1,68
09/2010	93.819.547,92	871.916,65	17.877.849,53	165.938,65	18.043.788,18	0,92
10/2010	92.448.153,20	1.122.371,73	17.860.845,30	158.506,17	18.019.351,47	0,88
11/2010	100.768.751,06	933.386,15	18.944.751,18	181.374,24	19.126.125,41	0,95
12/2010	116.856.525,17	2.223.922,03	22.029.281,02	365.853,71	22.395.134,72	1,63
01/2011	85.609.239,62	1.311.280,35	16.624.136,53	285.194,93	16.909.331,46	1,69
02/2011	88.792.219,47	1.846.508,56	17.001.435,45	362.295,13	17.363.730,57	2,09
TOTAIS	1.043.150.951,23	14.102.410,64	198.048.071,15	2.727.042,93	200.775.114,09	

O saldo principal de IPI a exigir, mantidas as premissas do trabalho realizado pelo auditor fiscal (cálculo em litros), pode ser observado na tabela abaixo:

Mês de Emissão	IPI lançado no Auto de Infração (R\$)	IPI não destacado (%)	IPI não comprovado (R\$)	IPI a deduzir (R\$)
	(A)	(B)	(C) = (A) x (B)	(D) = (A) - (C)
Janeiro/2010	4.093.534,07	1,0926	44.726,39	4.048.807,68
Fevereiro/2010	3.583.859,16	3,1333	112.292,28	3.471.566,88
Março/2010	4.287.376,91	0,8564	36.718,12	4.250.658,79
Abril/2010	3.516.747,53	0,6329	22.256,20	3.494.491,33
Mai/2010	4.126.609,87	0,5575	23.004,47	4.103.605,40
Junho/2010	4.006.091,86	1,6786	67.245,81	3.938.846,05
Julho/2010	3.456.542,55	0,9196	31.787,89	3.424.754,66
Agosto/2010	3.341.776,25	0,8796	29.395,74	3.312.380,51
Setembro/2010	3.080.706,93	0,9483	29.214,54	3.051.492,39
Outubro/2010	4.106.457,02	1,6336	67.084,33	4.039.372,69
Novembro/2010	3.882.938,35	1,6866	65.490,13	3.817.448,22
Dezembro/2010	5.023.134,81	2,0865	104.807,96	4.918.326,85
TOTAIS:	46.505.775,31		634.023,86	45.871.751,45
	100%		1,36%	98,64%

Assim, não restam dúvidas de que devem ser excluídas as saídas de produtos de produção própria dos estabelecimentos receptores, em conformidade com os cálculos ora apresentados.

Analisando os argumentos acima destacado pela recorrente, cumpre destacar que assim contou no relatório fiscal:

ponto 13 - “*também devem ser computadas em razão da impossibilidade de vinculação direta dessas transferências de bebidas, por meio da análise documental, àquelas efetivamente produzidas pelas filiais que receberam o mesmo tipo de bebida do estabelecimento autuado*”.

ponto 16 – “*aplicando-se os percentuais mensais referentes ao IPI não destacado pelas filiais destinatárias das mercadorias com suspensão indevida do imposto nas notas fiscais eletrônicas de saídas de bebidas com a mesma descrição daquelas recebidas em transferência do estabelecimento autuado, sobre os totais mensais do imposto lançado de ofício no auto de infração.*”

Resta evidente que a fiscalização apurou também o IPI devido na saída dos produtos fabricados pelos estabelecimentos “receptores” da operação que foi objeto de autuação. De fato, não se podem inserir na apuração as saídas referentes a produtos de fabricação própria dos estabelecimentos receptores, pois não se trata de saídas de produtos recebidos com suspensão do estabelecimento autuado.

A diligência solicitada teve como objetivo apurar se os produtos que saíram com suspensão tiveram o imposto recolhido pelos estabelecimentos receptores. Não é objeto do processo promover nova fiscalização nesses estabelecimentos (receptores) de modo a saber se os produtos que neles são fabricados tem suas saídas com suspensão, esse trabalho deve ser objeto de fiscalização própria diversa do que esta sendo discutido neste PAF.

Ocorre que, com toda vênua aos ilustres auditores, a relatora original delimitou a diligência requerendo “*a Autoridade Preparadora efetue o abatimento dos valores comprovadamente **apurados** / **lançados** pela Recorrente relativamente àqueles lançados no presente Auto de Infração. Tal levantamento (itens 1 e 2) 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.*”

Conforme se pode notar não há qualquer indagação quanto ao que deixou de ser apurados / lançados pelos estabelecimentos receptores, de modo que o IPI não destacado desses estabelecimentos não deve constar no cálculo do IPI devido, isso porque, coube a fiscalização apurar a diferença entre o IPI devido no auto de infração (na saída de estabelecimento industrial) e o IPI apurados / lançados dos estabelecimentos receptores dos produtos transferidos pela autuada.

Ademais, a diligência fiscal deve ficar adstrita aos limites do auto de infração, no qual constou expressamente o objeto autuado, vejamos, e-fls 37:

8. Desta forma, tendo em vista que as saídas de produção do estabelecimento nas operações de transferências, foram feitas com suspensão de IPI, **os valores de IPI devidos e não destacados nestas operações** foram calculados com base nas tabelas do Anexo 1 do Decreto nº 6.904 de 20/07/2009, aplicando-se as alíquotas ali previstas, de acordo com o tipo de produto, embalagem, e marca comercial;

9. Neste passo, apuramos que as transferências realizadas, da produção do estabelecimento sob ação fiscal, no CFOP 5151- , **totalizaram 102.232.669 litros de cervejas e refrigerantes, resultando em IPI devido de R\$ 17.850.758,74;** no CFOP 5408- , **totalizaram 116.663.621 litros de cervejas e refrigerantes, resultando em IPI devido de R\$ 22.047.492,60;** no CFOP 6151- **totalizaram 30.629.998 litros de cervejas e refrigerantes, resultando em IPI devido de R\$ 6.607.523,97,** conforme valores demonstrados nas planilhas anexas a este Termo de Verificação e Constatação. A descrição dos CFOP's é a seguinte: CFOP 5151- transferência de produção do estabelecimento; CFOP 5408- transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária e CFOP 6151- transferência de produção do estabelecimento para outros estados.

10. Desta forma, os valores de IPI devidos e não destacados nas notas fiscais em **operações de transferência de produção do estabelecimento**, conforme demonstrado nas planilhas anexas, por não terem sido declarados em DCTFs, serão objeto de autuação, nos termos da legislação vigente;

11. 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 02.808.708/00032-03 da Cia de Bebidas das Américas, no Ano Calendário 2010, sendo a primeira de nº 77.192, emitida em 01/01/2010, com chave de acesso nº.43100102808708003203550010000771926793072955 e a última de Nº 135.629 , emitida em 31/12/2010, com chave de acesso nº. 43101202808708003203550010001356293183333318. Em decorrência desta incorporação, o auto de infração IPI será lavrado em nome do estabelecimento filial da empresa incorporadora, de CNPJ 07.526.557/0040-16, 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.

Como se vê a autuação foi direcionada ao estabelecimento inscrito no CNPJ n.º 02.808.708/00032-03 da Cia de Bebidas das Américas, no Ano Calendário 2010, estabelecendo um parâmetro com valores e notas fiscais fiscalizadas, determinando um valor certo da autuação. Permitir que a fiscalização, por meio de diligência fiscal, extrapole esses limites ofende os princípios da administração pública, bem como os princípios do devido processo legal e do contraditório, trata-se de uma espécie de inovação recursal.

Ultrapassado todo esse contexto, importante para o deslinde da questão controvertida, alinho meu entendimento a melhor interpretação ao que consta na legislação em análise e para isso destaco o voto redigido pela Conselheira Tatiana Josefovitz Belisário, que embora restou vencido, converge com o meu entendimento. Acórdão n.º 3201-005.214, no qual destaco os enxertos abaixo:

(...)

O primeiro aspecto a ser considerado diz respeito à interpretação do art. 58N, 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. 58N, 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 o que 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. 58ª e 58J a 58T 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. 58J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58ª 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. 58L. O Poder Executivo fixará qual valor base será utilizado, podendo ser adotados os seguintes critérios:

(...)

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

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

(...)

*“Art. 58N. **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. 58ª desta Lei.”*

(...)

“Art. 58S. 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. 58T. O disposto nos arts. 58ª a 58S desta Lei não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo regime de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.”

“Art. 58U. O disposto nos arts. 58ª a 58T 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. 58N 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 chancelar a interpretação segundo a qual o termo "estabelecimento industrial" utilizado pelo legislador no inciso I do artigo 58N da Lei nº 10.833/03 ser equivalente ao termo "estabelecimento que industrializar".

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

“Art. 58N. 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. 58ª 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 utilizados 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. 58N? 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. 58N 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 noutro 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. 58N 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. 58ª a 58T 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, 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. 58J e 58N 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.

E sobre a apuração das saídas com suspensão de estabelecimento diverso do que foi autuado a relatora também ponderou no sentido de ser indevida, conforme acima já expus. Vejamos as razões do mesmo voto:

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 desprovida 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 receptor sem o destaque de IPI. Se a contabilização neste ocorrer de forma diversa, aí sim estarse-i-a diante de uma situação de ausência de recolhimento, não pelo remetente, mas pelo receptor 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 3403003.602, de 25 de fevereiro de 2015, ementa e trecho do voto:

(...)

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.

No que se refere a cobrança dos encargos moratórios, resta evidente que não sendo devida a autuação não há que se falar em juros e correção, já que o entendimento aqui formado é no sentido de que não há ilegalidade no recolhimento postergado, no mesmo sentido caminhou o mesmo voto aqui já citado.

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.

(...)

Em suma, não assiste razão à fiscalização em autuar o contribuinte por dar saída dos produtos com suspensão, visto que a lei não condiciona de forma taxativa que a tributação tenha que ser na saída do estabelecimento industrial que o industrializou, podendo o contribuinte recolher de forma postergada.

Conclusão:

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário pelas razões acima expostas. (documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente do adotado para o presente caso.

A Recorrente entende legítima a utilização do regime de suspensão nas transferências de bebidas entre estabelecimentos e alega ter efetuado o recolhimento do IPI correspondente às operações de forma postergada.

Registra-se que a empresa é fabricante de bebidas e optou pela tributação especial do "REFRI", nos termos do Art. 58N da Lei nº 10.833/2003, in verbis:

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

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

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

Da leitura do dispositivo legal depreende-se que o IPI incide uma única vez na saída do estabelecimento industrial. Desta forma, não há que se falar em regime de suspensão do IPI da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista sua tributação no momento da saída do estabelecimento que a produziu.

Identifica-se a inexistência de previsão legal para a combinação de dois regimes – o geral e o especial. Neste sentido, o Decreto nº 6.707/2008 ao determinar a opção por um dos regimes.

“Art. 2º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados no art. 1º ficam sujeitos ao regime geral ou ao regime especial previstos neste Decreto (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58A; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 42, inciso IV, alínea “a”).

Art. 3º Os importadores e as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos de que trata o art. 1º que não fizerem a opção pelo regime especial nos termos do art. 28 estarão sujeitos ao regime geral de tributação (...).”

Uma vez expressa a previsão da opção no dispositivo supra citado, vale pontuar que o processo administrativo não é sede adequada para discussões sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma ou de exigência tributária, posto que as declarações em tal sentido, mesmo em caráter incidental, são de competência exclusiva do Poder Judiciário. O assunto restou sumulado por este Conselho, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Seguindo a análise, há que se destacar que a apuração do IPI é regida pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos. As obrigações e direitos relativos ao IPI são pessoais a cada estabelecimento de uma pessoa jurídica, conforme previsto na legislação tributária. A autonomia dos estabelecimentos impede a transferência de responsabilidades ou créditos entre eles, a menos que haja autorização legal expressa, o que não se vislumbra no presente caso. O arcabouço normativo segue em direção oposta ao pleiteado, como demonstrado a seguir:

Lei 5.172/1966 - CTN

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

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

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

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

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

Lei nº 4.502/1964

Art. 57. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, depósito, agência ou representante, terá escrituração fiscal própria, vedada a sua centralização, inclusive no estabelecimento matriz.

§ 1º Os livros e os documentos que servirem de base à sua escrituração serão conservados nos próprios estabelecimentos, para serem exibidos à fiscalização quando exigidos, durante o prazo de cinco anos ou até que ocorra a prescrição dos créditos

tributários decorrentes das operações a que se refiram, se esta verificar-se em prazo maior.

§ 2º Nos casos de transferência de firma ou de local, feitas as necessárias anotações, continuarão a ser usados os mesmos livros fiscais, salvo motivo especial que aconselhe o seu cancelamento e a exigência de novos, a critério do fisco.

§ 3º O prazo previsto no parágrafo 1º, deste artigo, interrompe-se por qualquer exigência fiscal, relacionada com as operações a que se refiram os livros ou documentos, ou com os créditos tributários deles decorrentes.

Decreto nº 7.212/2010 - RIPI

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

(...)

III – a expressão 'estabelecimento', em sua delimitação, diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza;

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

Este Conselho, em diversas oportunidades decidiu neste sentido:

ASSUNTO:IMPOSTOSOBREPRODUTOSINDUSTRIALIZADOSIPI

Períododeapuração:10/01/2007a31/12/2009

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. PAGAMENTO POR OUTRO ESTABELECIMENTO .NÃO APROVEITAMENTO. Na apuração do IPI, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, plasmadonoparágrafoúnico doart.51doCTNcombinadocomoart.57da Lei nº 4.502/1964.Ospagamentosrealizadospeloscentrosdedistribuição autuada, estabelecimentos independentes, não são por ela aproveitados, por isso sujeitos à exação por meio do auto de infração.

Acórdão nº 9303008.624–3ªTurma CSRF, em sessão de 15de maiode2019 – Processo nº 18470.731952/201169.

Outro ponto na conduta adotada pela Contribuinte que afronta o sistema tributário é a eventual postergação de pagamentos. Não há qualquer previsão para se pagar após o vencimento, nos termos do art. 43 da Lei n. 9.430/1996. Veja que o recolhimento parcial enseja, além dos juros de mora, a multa de ofício, de que trata o 80 da Lei n. 4.502/1964, cc art. 58-S da Lei n. 10.833/2003.

Mesmo que a legislação admitisse o sistema adotado pela Recorrente, verifica-se que não houve a rastreabilidade das mercadorias. Para pleitear, de forma atípica, o aproveitamento de pagamentos entre estabelecimentos, deveria a Recorrente partir da demonstração de que o IPI teria sido recolhido para os mesmos produtos e sobre a mesma base.

A ausência de rastreabilidade foi reiterada em diligência, como se depreende da leitura do Termo de Diligência Fiscal, de 22/11/2021, que passo a reproduzir trecho que aborda o tema:

“D) DA ANÁLISE DAS DOCUMENTAÇÕES APRESENTADAS

7. Analisando todos os dados disponíveis, inclusive aqueles apresentados no Ficha Técnica de fls. 346.124/346.138, elaborado pela KPMG em atendimento à intimação fiscal, **concluimos não ser possível o rastreamento direto, nas filiais receptoras das bebidas com suspensão do IPI, das saídas vinculadas inequivocamente àquelas mercadorias transferidas do estabelecimento industrial autuado para as demais filiais da empresa.** Não há, em nenhum documento ou livro fiscal apresentado a esta auditoria, informação que permita identificar o estabelecimento fabricante, ou seja, o estabelecimento de origem dos itens saídos de qualquer uma das filiais analisadas; “
(grifou-se)

Apesar da argumentação trazida no curso de todo o processo, a Recorrente não logrou êxito em comprovar a rastreabilidade dos itens para os quais pretende aproveitar os eventuais pagamentos feitos por outros estabelecimentos. Não há, em última análise, a comprovação do recolhimento do IPI relativo aos fatos regularmente lançados de ofício e, principalmente, previsão legal para a combinação de regimes.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes