



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

Processo n° 16095.720121/2014-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.928 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2016
Matéria Auto de Infração de IPI - Refri
Recorrente AMBEV S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL. REFRI.

No regime tributário especial de que tratam os arts. 58 J e seguintes da Lei nº 10.833/2003 - REFRI, a disposição do art. 43, X é incompatível com a disciplina restritiva do art. 58N da Lei no 10.833/2003, devendo o IPI ser recolhido na saída do estabelecimento industrial.

INCIDÊNCIA ÚNICA. RECOLHIMENTOS. ESTABELECIMENTOS.

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. 58 J, 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valcir Gassen que dava provimento. A Conselheira Maria Eduarda declarou-se impedida.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Paulo

Processo nº 16095.720121/2014-11
Acórdão n.º **3301-002.928**

S3-C3T1
Fl. 1.403

Roberto Duarte Moreira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

CÓPIA

Relatório

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 352 a 363, lavrado pela Sefis/DRF Guarulhos contra AMBEV S.A, CNPJ 07.256.557/0029-00, cód. 2945, no valor de R\$ 32.208.595,12, multa de ofício no percentual de 75% no valor de R\$ 24.156.446,36 e de juros moratórios no valor de R\$ 12.448.952,33.

A autuação se deu em razão da emissão, ao longo do ano-calendário de 2010, de notas fiscais sem lançamento do IPI por utilização indevida de suspensão do imposto.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls 36 a 44), o estabelecimento autuado pertence a pessoa jurídica optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias previsto nos arts. 58-J e 58-N da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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.

(...)

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 desembarço 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.

Ainda segundo o Termo de Verificação Fiscal, da análise das notas fiscais emitidas de janeiro a dezembro de 2010, constatou-se que parte da produção de cervejas do estabelecimento foi transferida com a utilização dos CFOP's 5.151, 6.151 e 6.408, com suspensão do IPI, com base no inciso X do art. 42 do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002).

Mas, sendo o contribuinte estabelecimento pertencente a pessoa jurídica optante pelo Regime Especial de Tributação, seus produtos estão sujeitos a incidência única, na saída do estabelecimento industrial.

Por essa razão, não caberia a aplicação da suspensão de que trata o art. 42, inciso X, do RIPI/2002.

A autoridade autuante informa que as operações de transferência de produtos foram realizadas por filial da empresa Companhia de Bebidas das Américas, CNPJ nº 02.808.708/0001-07, que foi incorporada pela Ambev S.A, CNPJ nº 07.256.557/0001-10.

Finalmente, registra que, em decorrência desta incorporação, o auto de infração foi lavrado em nome do estabelecimento filial (CNPJ nº 07.256.557/0029-00) que deu continuidade às operações industriais efetuadas no mesmo endereço do estabelecimento fiscalizado e que respondem pelo imposto devido pelo estabelecimento extinto por incorporação, na condição de sucessora universal em direitos e obrigações, nos termos do art. 132 do CTN.

O estabelecimento autuado (CNPJ nº 07.256.557/0029-00) e a matriz (CNPJ nº 07.256.557/0001-10) se insurgem contra a exigência, alegando, em síntese:

- a legitimidade da adoção do regime de suspensão nas transferências de bebidas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por ser compatível com o modelo de tributação monofásica a que se sujeita a Impugnante;

- necessidade de cancelamento da autuação em face do efetivo recolhimento do IPI na saídas das mercadorias. Teria havido, no máximo, postergação no pagamento do imposto.

Com esses fundamentos, requer o cancelamento da autuação e ainda solicita realização de diligência/perícia com o objetivo de demonstrar o alegado na Impugnação, especialmente o efetivo recolhimento do imposto.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG considerou improcedente a impugnação sob a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

*PRODUTOS ABRANGIDOS POR INCIDÊNCIA ÚNICA DO IPI
NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.
IMPOSSIBILIDADE DE SAÍDA COM SUSPENSÃO.*

O Regime Especial de Tributação de que trata o art. 58-N da Lei nº 10.833, de 2003, impõe, para os produtos por ele abrangidos, a incidência única de IPI no estabelecimento industrial que, portanto, não pode remeter com suspensão do imposto tais produtos para estabelecimento equiparado da mesma pessoa jurídica.

*PAGAMENTO REALIZADO POR ESTABELECIMENTO
DISTINTO DAQUELE EM QUE OCORREU O FATO
GERADOR. INOCORRÊNCIA DE SOLIDARIEDADE.
IMPOSSIBILIDADE DE QUE O PAGAMENTO APROVEITE
AO ESTABELECIMENTO CONTRIBUINTE.*

*É de se afastar a aplicação da solidariedade entre o
estabelecimento autuado e a matriz da pessoa jurídica, por não
haver interesse comum relativamente à prática dos fatos*

geradores. Quanto ao IPI, deve prevalecer a regra da autonomia dos estabelecimentos, não aproveitando ao estabelecimento autuado o pagamento realizado pelo estabelecimento comercial (equiparado a industrial), ainda que ambos pertençam à mesma pessoa jurídica.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA PARA VERIFICAÇÃO DE EFETIVO RECOLHIMENTO DE IMPOSTO. INAPLICABILIDADE.

Desnecessária a diligência/perícia para a verificação do efetivo recolhimento de imposto que, ainda que comprovado, não aproveitaria ao estabelecimento autuado.

No recurso voluntário a recorrente repete alguns argumentos da impugnação e acrescenta outros, trazendo que:

(a) é legítima a adoção do regime de suspensão nas transferências de bebidas entre estabelecimentos;

(b) a norma didática do art. 42, caput, do Decreto 6.707/2008 visa ao não afastamento das regras gerais do imposto, exceto se contrárias ao regime especial, e a regra de suspensão não é contrária, mas compatível com o regime especial;

(c) a suspensão prevista no art. 43,X do RIPI/2010 é opcional, enquanto a suspensão atinente ao regime geral de bebidas frias (arts. 58H e 58E da Lei no 10.833/2003) é mandatória;

(d) desvirtuar o modelo monofásico significa torná-lo plurifásico, o que não ocorreu, pois a suspensão apenas deslocou o pagamento para momento posterior, não gerando apropriação de crédito;

(e) ainda que se pudesse entender que a interpretação do fisco é admissível, persiste dúvida razoável a respeito do tema, diante da não existência de vedação em lei, demandando a aplicação do art. 112 do CTN;

(f) o auto deve ser cancelado, pois o IPI foi recolhido, ainda que de forma postergada, pelos estabelecimentos para os quais foram transferidas as mercadorias;

(g) a constatação do pagamento do IPI na saída dos produtos dependia unicamente do exame da escrita fiscal e contábil da empresa, o que não foi feito, em que pese ter a DRJ reconhecido como incontroversa a matéria, rechaçando a solicitação de perícia;

(h) em razão de os estabelecimentos serem da mesma pessoa jurídica, não é razoável, como propõe a DRJ, simplesmente ignorar o recolhimento feito por um estabelecimento diverso do que promoveu a saída tributada;

(i) ainda que se considerassem os estabelecimentos “pessoas” distintas, haveria responsabilidade solidária, conforme art. 124, I do CTN; e

(j) em face dos princípios da eficiência e da proporcionalidade, não é lícito à Administração exigir que o contribuinte satisfaça o débito para então pleitear sua restituição (solve et repete), sendo devidos no caso somente juros e multa isolados, cf. art. 42 da Lei no 9.430/1996.

Processo nº 16095.720121/2014-11
Acórdão n.º **3301-002.928**

S3-C3T1
Fl. 1.407

Mantém-se, por fim, a demanda por diligência, na eventualidade de haver dúvida quanto ao direito pleiteado.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Os fatos relatados nos presente processo são incontroversos.

A controvérsia está centrada na leitura e interpretação das normas atinentes ao tema.

Primeiramente, importa lembrar que um Regime Especial de Tributação é a modalidade de tributação, onde determinado setor ou atividade empresarial tem uma forma diferenciada de aplicação tributária, em relação aos demais contribuintes.

Por ter essa forma diferenciada de tributação, sujeita aos contribuintes por ele optantes ao seguimento estrito e rigoroso das normas atinentes ao regime.

O processo trata do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - Refri. Esse regime da redução de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) ; Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e Cofins-Importação.

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

Esse regime é opcional e começa a valer a partir do primeiro dia do mês subsequente ao envio do termo de opção, do qual será prorrogado automático indefinidamente, salvo se a pessoa jurídica desistir deste.

A autuação foi lavrada contra o estabelecimento filial CNPJ nº 07.256.557/0029-00 da empresa AMBEV S.A., em virtude do não pagamento do IPI na saída do estabelecimento industrial, destacando-se que a AMBEV S.A. é optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - REFRI, previsto nos arts. 58A e 58J a 58T da Lei nº 10.833/2003.

Quanto aos fatos, nem fisco nem recorrente discordam. Isto é, não ocorreu o pagamento no momento da saída do estabelecimento industrial.

Na leitura do inciso I do art. 58N da Lei no 10.833/2003, resolvida estaria a questão, sendo cabível a exigência:

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)

Ambas as partes concordam que o estabelecimento industrial autuado da AMBEV S.A. promoveu saídas para outros estabelecimentos da 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).

Tal dispositivo, no RIPI 2010 (Decreto no 7.212/2010, de conteúdo idêntico ao que constava no regulamento anterior Decreto nº 4.544/2002), estabelece que:

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;

Nesse momento surge a principal controvérsia dos autos. Pode a empresa optante pelo REFRI dar saídas de transferência com a suspensão de que trata o dispositivo do RIPI?

A recorrente entende que sim, por não haver vedação expressa na legislação, e por não ser o comando geral de suspensão do IPI incompatível com o regime REFRI. Daí, estrutura seu fluxo de mercadorias com a logística em duas etapas, considerando que não são todos os estabelecimentos industriais que produzem todo os tipos de bebidas que são levados ao mercado.

Os estabelecimentos industriais dão saída a produtos em transferência, com destino a centros de distribuição, sem destaque e sem recolhimento de IPI e nestas saídas há suspensão do IPI, com base no já citado artigo do RIPI. O recolhimento ocorre quando da saída dos produtos dos centros de distribuição para os estabelecimentos varejistas ou consumidores finais, segundo as regras do REFRI.

O fisco, por sua vez, discorda da possibilidade 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 art. 42 do Decreto nº 6.707/2008, que regulamenta o REFRI e estabelece:

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

E as razões de contrariedade apontadas entre os dispositivos são descritas da seguinte forma pela fiscalização:

Entende, assim, o fisco, que a suspensão é contrária à incidência concentrada no estabelecimento industrial. E, não incidindo a suspensão, o IPI deveria ter sido recolhido pelo estabelecimento industrial autuado, na saída aos centros de distribuição. Exige, assim, a fiscalização, a integralidade dos tributos, tratando a situação como simples ausência de recolhimento. Por consequência, considera irrelevantes as etapas seguintes à saída do estabelecimento industrial, promovidas por outros estabelecimentos da AMBEV S.A., o que é endossado pela DRJ em função da autonomia dos estabelecimentos.

A recorrente, por sua vez, utiliza o mesmo art. 42 do Decreto 6.707/2008 para sustentar que não há contrariedade entre a incidência concentrada do REFRI e a suspensão de caráter geral do RIPI.

O Regulamento do IPI de 2002 trata da suspensão como “Capítulo II” do “Título VII - Da Obrigação Principal. E a mesma posição “geográfica” do tema é ocupada no RIPI/2010, que foi editado anos depois da criação do REFRI.

No mesmo RIPI/2010, o art. 45 e os arts. 222 a 224 provam que o referido regulamento não ignorou a disciplina trazida nos artigos acompanhados de letras adicionados após o art. 58 da Lei no 10.833/2003:

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

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

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

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

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

(...)

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).

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

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

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

I - alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrange todos os produtos por ela fabricados ou importados (Lei no 10.833, de 2003, art. 58J, § 1º, e Lei no 11.727, de 2008, art. 32); e

II - será exercida pelo encomendante, quando a industrialização se der por encomenda (Lei no 10.833, de 2003, art. 58J, § 3º, e Lei no 11.727, de 2008, art. 32).

§2º O imposto apurado na forma do caput incidirá:

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

II - sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial (Lei no 10.833, de 2003, art. 58N, inciso II, e Lei no 11.727, de 2008, art. 32).

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

Art. 224. Nas hipóteses de infração à legislação dos regimes de que tratam os arts. 222 e 223, a exigência de multas e juros de mora dar-se-á em conformidade com os arts. 552 a 554 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58S, e Lei no 11.727, de 2008, art. 32).

Dos referidos dispositivos, percebe-se que há regimes, o geral do art. 222 e o especial do art. 223, aplicáveis na industrialização e comercialização de determinadas bebidas, ambos sujeitos às condições definidas no Decreto 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 6.707/2008, que é aquele que indicava, no art. 42, que seriam aplicáveis as normas gerais do imposto, no que não forem contrárias.

No caso concreto, estamos tratando do regime especial do art. 223 que constitui uma alternativa ao regime geral, para o qual está prevista a suspensão art. 222. Assim, desde já, está clara a impossibilidade de aplicação dos dispositivos do art. 45 do RIPI ao caso concreto. A impossibilidade de aplicação simultânea de disposições dos regimes geral e especial resta evidente logo no início do Decreto 6.707/2008:

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 (...)

A própria empresa parece não ter adotado a suspensão do art. 45 (em que pese tenha mencionado em sua defesa os dispositivos legais correspondentes arts. 58E e 58H da Lei no 10.833/2003), pois a modalidade não prejudicaria o direito ao crédito, nos termos do art. 58H, § 2º da Lei no 10.833/2003 (o que se informa não ter ocorrido no caso concreto).

A suspensão utilizada, devida ou indevidamente, pelo estabelecimento autuado, recorde-se, é a do art. 43, X do RIPI/2010 que é equivalente ao art. 42, X do RIPI/2002.

E a opção pelo REFRI não é do estabelecimento, mas da empresa, valendo para todos os seus estabelecimentos, como expressamente dispõe o art. 58J da Lei no 10.833/2003, que traz importantes esclarecimentos:

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 valorbase, 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. (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 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. (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 2o O disposto neste artigo alcança a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial de produtos por ele produzidos.

(Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 3o Quando a industrialização se der por encomenda, o direito à opção de que trata o caput deste artigo será exercido pelo encomendante. (Incluído pela Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008)

Pelo texto do artigo, vê-se que o legislador contempla apenas a venda direta, que é a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial e a industrialização por encomenda, não cogitando a hipótese de que o produto fosse enviado a outro estabelecimento da empresa (equiparado a industrial), de onde seria vendido ao consumidor final ou a varejistas.

Poder-se-ia imaginar que foi uma omissão do legislador e que poderia ser suprida pelo art. 43, X do RIPI, ou até que o legislador empregou de forma alargada a expressão “estabelecimento industrial”, assim abarcando o equiparado, mas analisando os demais artigos do regime geral e do REFRI, reforça-se a tese de que a redação é intencional. Veja-se que no regime especial sequer existe a figura do “equiparado”, como destaca o texto do art. 10 do Decreto no 6.707/2008:

Art. 10. Para efeitos do regime geral, equipara-se a industrial o estabelecimento (Lei no 10.833, de 2003, art. 58E):

I comercial atacadista dos produtos a que se refere o art. 1º;

II varejista que adquirir os produtos de que trata o art. 1º, diretamente do importador.

E na base legal utilizada pelo fisco para a negativa, na autuação (art. 58N da Lei no 10.833/2003), há expressa menção ao equiparado no inciso II (situação diversa), deixando claro que o legislador distinguia os termos na redação:

Art. 58N.

No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei n11.727, 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)

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

Ao que tudo indica, o REFRI é um regime especial de tributação que ofereceu atrativos sob o ponto de vista do quantum a pagar, e da centralização da incidência, com a desvantagem de ser restrito a vendas efetuadas pelo estabelecimento industrial e assim, não se aplicando às vendas pelo equiparado.

E isso se conclui da redação dos artigos 58J a 58T da Lei no 10.833/2003, que não pode ser afastada por este julgador administrativo.

Assim, no contexto aqui exposto, entende-se que assiste razão ao fisco quando afirma que a disposição do art. 43, X é incompatível com a disciplina restritiva do art. 58N da Lei no 10.833/2003, devendo o IPI ser recolhido na saída do estabelecimento industrial.

E também não se apresenta no caso em análise dúvida sobre a “lei tributária que define infrações” penalidades, nos termos do art. 112 do CTN. Se houvesse dúvida (no caso, não há, pois ela foi sanada pelos próprios dispositivos normativos), ela seria somente em relação à norma de incidência, e à aplicação ou não de suspensão, sequer versando sobre a amplitude de norma sancionatória ou infracional.

Constata-se que todos esses artigos foram revogados, assim como os demais que figuram do art. 58A ao art. 58V da Lei 10.833/2003, conforme disposição do art. 169, III, “b” da Lei 13.097/2015.

O recurso voluntário traz esse argumento de que a citada Lei nº 13.097/2015, publicada em 20/01/2015, esclareceu a questão e sustentou como corretos os procedimentos realizados pelo contribuinte. O argumento da recorrente se baseia no art. 15 em seu parágrafo 5º, o qual transcrevo:

Art. 15. As alíquotas do IPI incidente no desembaraço aduaneiro e na saída dos estabelecimentos industriais ou equiparados dos produtos de que trata o art. 14 são as seguintes:

I - 6% (seis por cento), para os produtos do inciso IV do art. 14; e

II - 4% (quatro por cento), para os demais produtos de que trata o art. 14, sem prejuízo de eventuais reduções previstas para os produtos que contiverem suco de fruta, extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí, nos termos da legislação aplicável.

§ 1º Na hipótese de saída dos produtos de que trata o art. 14 do estabelecimento importador, industrial ou equiparado nos termos do art. 18 para pessoa jurídica varejista ou consumidor final, as alíquotas de que trata este artigo ficam reduzidas em:

I - 22% (vinte e dois por cento) para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2015; e

II - 25% (vinte e cinco por cento) para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2016.

§ 2º As reduções de que trata o § 1º não se aplicam na hipótese em que os equipamentos referidos no art. 35 não estejam

instalados ou em normal funcionamento, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3º Na hipótese de inobservância das condições estabelecidas para aplicação das reduções de que trata o § 1º, o estabelecimento importador, industrial ou equiparado dos produtos de que trata o art. 14 responderá subsidiariamente com a pessoa jurídica adquirente pelo recolhimento do imposto que deixou de ser pago em decorrência das reduções de alíquotas previstas naquele parágrafo, com os acréscimos cabíveis (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015).

§ 4º O disposto no caput e no § 1º não se aplica na hipótese de saída dos produtos de que trata o art. 14 de estabelecimentos industriais ou equiparados de pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL.

§ 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.

Analisando-se os dispositivos da nova lei, observa-se que a recorrente tenta fazer uma interpretação *a contrario sensu*, para justificar que os procedimentos realizados a época do fato gerador foram corretos.

Como dito no início do voto, um regime especial sujeita ao optante o cumprimento estrito das normas atinentes ao tema. Não pode o contribuinte escolher o momento de recolhimento do tributo a partir da interpretação das normas que criaram o regime especial.

Caso fosse aceita a interpretação *a contrario sensu* apresentada pela recorrente, estar-se-ia possibilitando a postergação do pagamento de acordo com a conveniência do contribuinte. Não entendo que essa lei seja interpretativa para fatos geradores anteriores a sua vigência. Entendo que a lei é clara para não admitir, **a partir de sua vigência**, a aplicação das regras de suspensão do IPI nas saídas promovidas pelos estabelecimentos industriais e equiparados das pessoas jurídicas relacionadas no art. 14 da lei.

Isso não quer dizer que a suspensão do IPI para as situações do passado eram permitidas. Querer estender uma regra editada para tratar do futuro para desconstituir fatos geradores ocorridos no passado é ampliar os seus efeitos além do que foi previsto pelo legislador.

Portanto, entendo que nesse ponto do recurso voluntário, não assiste razão à recorrente.

Ultrapassado esse ponto, cumpre-se 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.

Para o deslinde da questão, alinho meu entendimento ao do Acórdão 3403-003.602, de 25 de fevereiro de 2015, cujo voto condutor do Conselheiro Rosaldo Trevisan transcrevo:

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

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, percebe-se 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.

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.

Caso tenha havido recolhimento integral, mas a destempo, cabível apenas a manutenção de acréscimos moratórios, nos termos do art. 43 da Lei no 9.430/1996. Na hipótese de a quantia recolhida ser insuficiente, mister se faz, em relação ao saldo devedor, manter, além dos juros de mora, a multa de ofício aplicada, de que trata o art. 80 da Lei no 4.502/1964, em função do disposto no art. 58S da Lei no 10.833/2003.

Por fim, destaque-se ser desnecessária a prova pericial ou a baixa em diligência, diante da decisão proposta.

Conclusão:

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja mantido o lançamento, mas afastados os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa em relação aos produtos constantes da autuação, a fim de evitar a dupla incidência do imposto, em respeito ao art. 58 N da Lei no 10.833/2003.

Esclareço que caso tenha havido recolhimento integral, mas a destempo, entendo que é devida a multa de mora e os juros de mora nos termos do texto do voto.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS