



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720121/2014-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.031 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI).
INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO
INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. 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.

SUSPENSÃO INDEVIDA. RECOLHIMENTO POR OUTRAS FILIAIS.
DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE, DESDE QUE DEVIDAMENTE
COMPROVADO.

Comprovado que houve o recolhimento por parte dos estabelecimentos destinatários, há que se abater estes valores dos lançados no Auto de Infração, para evitar a cobrança em duplicidade, cabendo a cobrança de juros e multa de mora, no caso de pagamento integral, mas a destempo, e do tributo, mais juros de mora e multa de ofício, no caso de falta de recolhimento.

Tendo havido o descumprimento de um regime especial, opcional, de tributação concentrada, instituído com o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, é de responsabilidade do contribuinte produzir prova consistente dos alegados recolhimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, para que sejam afastados do lançamento os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma sociedade em relação aos produtos constantes da autuação, a fim de evitar a dupla incidência do imposto, em respeito ao art. 58-N da Lei 10.833/2003, incumbindo ao Contribuinte a demonstração dos pagamentos em duplicidade, cabendo a manutenção da cobrança proporcional de juros e multa de mora no caso

de pagamento a destempo, e do tributo, acrescido de juros de mora e multa de ofício, no caso de falta de recolhimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 14.183 a 14.205), contra o Acórdão nº 3301-002.928, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 13.849 a 13.864), integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3301-003.113 (13.972 a 13.976), sob a seguinte ementa:

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. 58-N 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.

Deve ser mantida a multa de ofício, em caso de recolhimento insuficiente, além dos acréscimos moratórios pelo recolhimento a destempo.

No seu Recurso Especial ao qual foi dado seguimento (fls. 14.220 a 14.222), a PGFN defende que, como a autuada optou pelo Regime Especial de tributação conhecido como REFRI, conforme previa o art. 58-N da Lei nº 10.833/2003, “o imposto incidirá única vez”, na saída do estabelecimento produtor, sem a possibilidade de saída com suspensão para outro estabelecimento, não havendo, assim, que se considerar os eventuais pagamentos pelos destinatários, que são indevidos, e, assim, só poderiam ser levados em conta para fins de restituição.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 14.230 a 14.236).

Houve Recurso Especial da Contribuinte, mas foi negado provimento (fls. 14.145 a 14.150). A Contribuinte apresentou agravo (fls. 15.158/14.163), os quais foram rejeitados (fls. 14.243/14.245).

É o Relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-015.031 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 16095.720121/2014-11

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Quanto ao **conhecimento**:

- O Acórdão paradigma n.º 3402-004.930, de 26/02/2018, da mesma AMBEV, foi reformado pelo Acórdão n.º 9303-014.659, de 20/02/2024, mas, como o Exame de Admissibilidade se deu em 05/12/2018, não há ofensa ao art. 118, § 12, II, do RICARF, e, nele, a divergência está bem caracterizada;

- A mesma situação se verifica no Acórdão paradigma n.º 3302-004.701, de 30/08/2017, reformado pelo Acórdão n.º 9303-013.365, de 18/10/2022.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No **mérito**, estamos aqui a discutir a operacionalização do Regime Especial de Bebidas Frias, opcional, conhecido por “REFRI”, especialmente no que se referia o art. 58-N da Lei n.º 10.833/2003:

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, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

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

(...)

Art. 58-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 (grifou-se)

Este regime foi criado com dois objetivos: **(i)** por ser opcional, encerrar as discussões judiciais sobre a obrigatoriedade da tributação por unidade da Lei n.º 7.798/89, por não obedecer ao CTN, que define a base de cálculo como o valor da operação (passando a ser a regra geral a tributação *ad valorem*), e **(ii)** concentrar a incidência em um ponto único da cadeia de comercialização, facilitando a arrecadação e a fiscalização.

O que fez o contribuinte foi dar saídas com suspensão para outros estabelecimentos, os quais, segundo ele, em algum momento procederam ao devido pagamento do imposto.

Como bem dito no Acórdão recorrido, a suspensão prevista no art. 42, X, do RIPI/2002 (43, X, do RIPI/2010) era incompatível com a incidência monofásica do REFRI, devendo o imposto necessariamente ser pago no estabelecimento produtor.

O contribuinte não poderia escolher qual estabelecimento iria pagar o imposto. A opção pelo regime atingia todos os estabelecimentos, sim, mas os industriais, não havendo que se falar em equiparação.

O REFRI era uma opção do contribuinte, que recolhia um valor mais vantajoso do que o do regime geral. Adotando-o, obrigava-se o sujeito passivo a cumprir estritamente as exigências previstas na legislação.

E o Acórdão recorrido, como já dito, efetivamente decidiu pelo descabimento da suspensão, no REFRI, não estando em discussão, portanto, o lançamento do crédito tributário. O tributo era devido, sendo o fato gerador a saída do estabelecimento industrial. Isto está expresso na Conclusão do Voto Condutor (fls. 13.864):

“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 divergência que nos foi trazida à apreciação é somente a possibilidade de dedução dos valores eventualmente recolhidos pelos estabelecimentos que recebiam as bebidas com a indevida suspensão.

A Turma *a quo* entendeu que poderiam ser deduzidos os valores pagos por qualquer estabelecimento, cabendo a cobrança da multa de ofício sobre os valores recolhidos a menor e a incidência dos encargos moratórios pela postergação do pagamento.

Este assunto já foi enfrentado por esta Turma diversas vezes, tendo sido oscilante a jurisprudência, na composição anterior (vide Acórdãos n.º 9303-008.624, de 15/05/2019, n.º 9303-013.356, de 22/09/2022, e n.º 9303-013.365, de 18/10/2022).

Na composição atual, em decisão mais que recente, unânime, decidiu-se pela possibilidade de dedução dos débitos, no Acórdão n.º 9303-014.659, de 20/02/2024, de relatoria do ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, julgando Recurso Especial da AMBEV:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

IPI. REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL. REFRI. INCIDÊNCIA ÚNICA. RECOLHIMENTOS. ESTABELECIMENTOS.

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

Naquele Acórdão foi citado, como razões de decidir, o Acórdão n.º 3403-003.602, de 25/02/2015, de relatoria do também ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan (que também foi citado no Acórdão aqui recorrido):

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

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

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.** (grifou-se)

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. 58-N 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. 58-N, ainda mais quando o art. 58-J 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. 58-S da Lei nº 10.833/2003.

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

No dispositivo do Acórdão nº 9303-014.659, de 20/02/2024, foi dado provimento parcial ao Recurso Especial da AMBEV, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado ... por unanimidade de votos, em dar-lhe **parcial** provimento, para que sejam afastados do lançamento os montantes **efetivamente recolhidos** pelos estabelecimentos da mesma sociedade 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.

A apuração dos estes montantes “efetivamente recolhidos, com precisão, é quase que inviável, devido à identidade de cada uma das milhares de bebidas enviadas por um ou outro estabelecimento industrial aos comerciais.

A própria AMBEV, em outro Processo em julgamento nesta mesma Sessão (10872.720123/2015-40), justificou o creditamento indevido na entrada de produtos recebidos de outra filial industrial para comercialização, destacando, alegadamente, o imposto nas saídas, pois seria “impraticável segregar as saídas de produtos fabricados daqueles comercializados, para tributar somente a saída dos fabricados”.

O contribuinte – de grande porte, um dos maiores fabricantes de bebidas do País – tinha plena consciência de que o REFRI – regime pelo qual, por escolha própria, optou – previa incidência única na saída do estabelecimento industrial.

O principal objetivo de qualquer tributação concentrada é facilitar a arrecadação e a fiscalização, em cadeias de produção/comercialização onde há poucos fabricantes e muitos distribuidores e varejistas. Exigir que a Fiscalização faça um levantamento quase que impossível, à vista de um procedimento ilícito do sujeito passivo, não se mostra razoável.

O próprio recorrente, desde a Impugnação (fls. 383), pede, em caráter secundário, que seja determinada a realização de diligência, com o objetivo de “demonstrar o quanto alegado”:

Outrossim, na eventualidade de haver dúvida quanto ao direito ora pleiteado, requer a Impugnante seja determinada a realização de diligência e/ou perícia técnica (quesitos em anexo), com o objetivo de, a partir da documentação fiscal juntada por amostragem ao presente feito, demonstrar o quanto alegado nesta impugnação, especialmente o efetivo recolhimento do imposto exigido. (grifou-se)

A DRJ/Juiz de Fora indeferiu o pedido de diligência/perícia (fls. 13.187 a 13.825), pois “desnecessária”, já que “o efetivo recolhimento, ainda que comprovado, não aproveitaria ao autuado”.

No seu Recurso Voluntário (fls. 13.843) o contribuinte reitera o pedido, ainda que em caráter secundário:

Outrossim, **na eventualidade de haver dúvida** quanto ao direito ora pleiteado, **requer** a Recorrente seja determinada a realização de **diligência com o objetivo de evidenciar o pagamento dos tributos exigidos.** (grifou-se)

O Acórdão recorrido, ao mesmo tempo que destaca "ser desnecessária a prova pericial ou a baixa em diligência", conclui que devem ser afastados “os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa”, consignando na ementa que “não se pode exigir o IPI se houver prova de que ele tenha sido recolhido” e, ainda, acrescenta-se no Acórdão de Embargos que “Deve ser mantida a multa de ofício, em caso de recolhimento insuficiente, além dos acréscimos moratórios pelo recolhimento a destempo”.

Considerando:

- Que está aberta a possibilidade de o recolhimento ter sido insuficiente, ou a destempo, e a própria autuada, na Impugnação e no Recurso Voluntário, “na eventualidade de haver dúvida quanto ao direito ora pleiteado, requer ... seja determinada a realização de diligência com o objetivo de evidenciar o pagamento dos tributos exigidos”;

- Não se pode atribuir à Fiscalização a tarefa de fazer um levantamento desta complexidade, pelo descumprimento de um regime opcional, que tinha justamente o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, por ser a tributação concentrada.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para que sejam afastados do lançamento os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma sociedade em relação aos produtos constantes da autuação, a fim de evitar a dupla incidência do imposto, em respeito ao art. 58-N da Lei 10.833/2003, incumbindo ao Contribuinte a demonstração dos pagamentos em duplicidade, cabendo a manutenção da cobrança proporcional de juros e multa de mora no caso de pagamento

a destempo, e do tributo, acrescido de juros de mora e multa de ofício, no caso de falta de recolhimento.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira