



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

Processo n° 16095.720130/2014-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.927 – 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 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 16095.720130/2014-02
Acórdão n.º **3301-002.927**

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

O estabelecimento industrial inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 07.526.557/0012-62 foi autuado por Auditor-Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Guarulhos (SP), conforme Auto de Infração das fls. 3267 a 3273, para exigência do IPI, no valor de R\$ 24.420.186,61, acrescido de juros de mora e da multa de 75%, totalizando R\$ 52.214.571,90, na data da autuação. O lançamento de ofício se deveu à falta de lançamento do IPI, por suspensão indevida desse imposto nas saídas de produtos tributados, nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2010. O enquadramento legal da infração, no que diz respeito ao IPI, encontra-se especificado na fl. 3269. Com respeito à multa de ofício e aos juros de mora, o enquadramento legal acha-se mencionado na fl. 3273.

Segue resumo do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais das fls. 3253 a 3261.

Inicialmente, cumpre dizer que a ação fiscal foi realizada no estabelecimento Companhia de Bebidas das Américas - Ambev, CNPJ 02.808.708/0072-92, sendo que a referida pessoa jurídica Companhia de Bebidas das Américas - Ambev foi incorporada por AmBev S/A. O estabelecimento CNPJ 07.526.557/0012-62 da incorporadora Ambev S/A deu seqüência, no mesmo local, às atividades industriais do estabelecimento incorporado.

A fiscalização relata que, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, o estabelecimento apresentou a documentação solicitada, em especial, a relação dos produtos fabricados e um relatório extraído do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), especificando o seguinte: a quantidade, em unidades, relativa à produção do estabelecimento; a produção não comercializada; a produção informada pelo estabelecimento; e a produção final. A utilização do Sicobe pelo estabelecimento CNPJ 02.808.708/0072-92 iniciou em 10 de julho de 2009, por força do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 7 de julho de 2009.

Verificou-se que o contribuinte é optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (Refri), de que tratam os 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, dispositivos que foram regulamentados pelo Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, com data de opção pelo Refri em 29 de dezembro de 2008 e início de vigência da opção em 1º de janeiro de 2009. No citado regime especial, o IPI é apurado em função de um valor-base, *expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir de um preço de referência.*

O citado estabelecimento CNPJ 02.808.708/0072-92 está obrigado à emissão de Notas Fiscais Eletrônicas (NFes) desde 1º de dezembro de 2008, razão pela qual as NFes correspondentes foram baixadas do ambiente Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), mediante o aplicativo Receitanet BX, para conferência dos valores do IPI lançados nas NFes emitidas no ano de 2010 e cotejo com os dados dos livros fiscais, em arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte. Segundo as informações apresentadas pelo contribuinte e o relatório de produção do Sicobe, a produção de cervejas do estabelecimento, em embalagem de vidro retornável, com volume individual de 600 mililitros (ml) e 1.000 ml e latas de 350 ml e

473 ml, atingiu, no ano de 2010, 3.506.411,94 hectolitros (hl). Analisando as NFES emitidas no período de janeiro a dezembro de 2010, constatou-se que o volume de saídas de produção do estabelecimento atingiu 3.571.525,39 hl.

Foi constatado, em especial, que, do total de NFES emitidas, as operações relativas a 1.103.384,87 hl se referem às transferências de produção do estabelecimento fabril, para outros estabelecimentos filiais da mesma pessoa jurídica. Todas as saídas de produção de cervejas de malte e chope, efetuadas a título de transferência, foram feitas mediante utilização dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) 5.151 e 6.151, relativos à transferência de produção do estabelecimento, com suspensão do IPI, e 6.408, relativo à transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, com invocação do art. 42, X, do Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, ou do art. 43, X, do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, transferências que tiveram como destinatários os estabelecimentos filiais de CNPJs 02.808.708/0003-60, 0006-03, 0010-90, 0040-05, 0064-82, 0066-44, 0073-73, 0078-88 e 0134-20, com Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 4635-4-02, alusivo a comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante, e também como destinatários os estabelecimentos filiais de CNPJ 02.808.708/0016-85, 0017-66, 0042-77, 0057-53 e 0058-34, com CNAE 1113-5-02, alusivo a fabricação de cervejas e chopos.

Na sequência, a fiscalização ressalta que, sendo o remetente dos produtos nas aludidas transferências optante pelo Refri, como referido anteriormente, ficava obrigado a lançar o IPI nas respectivas NFES, porquanto o art. 58-N da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 32 do Decreto nº 6.707, de 2008, estabelecem que, no regime especial, o IPI incide uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial. A fiscalização acrescenta que, segundo o art. 42 do Decreto nº 6.707, de 2008, as demais disposições da legislação do IPI aplicam-se aos regimes previstos no referido decreto, naquilo que não forem contrárias, circunstância que exclui, no caso, o regime de suspensão previsto no art. 42, X, do RIPI de 2002, e no art. 43, X, do RIPI de 2010.

À vista disso, considerando que as saídas de produção do estabelecimento, nas operações de transferência, foram feitas com suspensão indevida do IPI, os valores desse imposto devidos e não lançados nas NFES foram calculados com base nas tabelas IX a XII do Anexo do Decreto nº 6.904, de 20 de julho de 2009, aplicável às cervejas de malte, código 2203.00.00 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), conforme discriminado a seguir:

Os valores do IPI incidente sobre as transferências de 110.338.497,21 l de cervejas de malte, do código 2203.00.00 da TIPI, totalizaram R\$ 24.420.186,61, conforme *relação de notas fiscais de transferências (CFOPs 5.151, 6.151 e 6.408) nos demonstrativos Anexos I e II da autuação, montante que foi objeto do lançamento de ofício.*

O estabelecimento inscrito no CNPJ 02.808.708/0072-92 não apresentou saldo credor do IPI, no período de janeiro a dezembro de 2010, conforme consta no livro Registro de Apuração do IPI, razão pela qual não foi necessária a reconstituição da escrita fiscal.

Considerando o disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional, a autuação foi formalizada em nome do estabelecimento CNPJ 07.526.557/0012-62, de AmBev S/A, que deu continuidade às operações industriais efetuadas no mesmo endereço pelo

estabelecimento fiscalizado, 02.808.708/0072-92, de Companhia de Bebidas das Américas - Ambev.

Cientificado da autuação em 25 de setembro de 2014, segundo consta nas fls. 3275 e 3276, o sujeito passivo apresentou a impugnação das fls. 3293 a 3301 em 21 de outubro de 2014, pelo que se verifica na fl. 3302, impugnação essa firmada por advogados credenciados pelos documentos das fls. 3304 a 3307, 3308 a 3335, 16270 e 16271, alegando, em síntese, que a exigência fiscal não deve subsistir, porque inexistente óbice para aplicação da suspensão e também porque o IPI exigido na autuação já foi pago.

O impugnante justifica, dizendo que o art. 42 do Decreto nº 6.707, de 2008, que disciplina tanto o regime geral quanto o regime especial de tributação de bebidas, repete as disposições legais pertinentes ao caso. Além disso, a norma regulamentar, de forma didática, explicita que as demais disposições da legislação relativa à Contribuição para o PIS/Pasep, à Cofins, Contribuição para o PIS/Pasep - importação, à Cofins - importação e ao IPI aplicam-se aos regimes previstos no mencionado decreto, naquilo que não forem contrárias.

O caráter didático da norma regulamentar se explica porque não poderia ter disposto de maneira diversa. Em se tratando de imposto discriminado constitucionalmente (art. 153, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), sua exigência deve observar os ditames da lei complementar, especialmente no que se refere aos elementos de sua hipótese de incidência, tal como fato gerador, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, "a" da Carta Magna), itens cuja definição vincula as normas instituidoras no plano da legislação ordinária.

Assim sendo, embora não lhe seja vedada a adoção de modelos de tributação diversos e específicos em determinados casos, como feito em relação às bebidas, não pode o legislador ordinário apartar-se completamente das normas gerais do imposto, até porque isso poderia acarretar a completa desvirtuação da figura e, conseqüentemente, violação à lei complementar e à Constituição da República.

Argumenta a defesa que o equívoco da fiscalização reside justamente no fato de que o critério de compatibilidade veiculado pelo Decreto nº 6.707, de 2008, longe de redundar no afastamento da suspensão no caso em exame, na verdade confirma a lisura do procedimento adotado pela recorrente. É que a legislação se mostra clara no sentido de que poderão sair com suspensão do imposto os produtos remetidos para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma, conforme art. 43, X, do RIPI de 2010.

No caso, a recorrente exerceu a opção de aplicar a suspensão prevista no citado dispositivo, em função do modelo operacional da pessoa jurídica e da prática de operações em larga escala. Tanto isso é possível que nem as normas específicas do regime monofásico, nem as demais normas aplicáveis ao IPI, contemplam qualquer tipo de vedação à aplicação da suspensão do imposto em casos como o presente.

Ora, inexistindo vedação legal, a promoção de saídas sujeitas ao regime monofásico do IPI, com suspensão do imposto, deixaria de ser admissível se, de algum modo, pudesse desvirtuar o funcionamento desse modelo específico. Desvirtuar o modelo monofásico, de acordo com o critério de compatibilidade, significaria torná-lo plurifásico, ou transformá-lo em um terceiro modelo. Mas isso nitidamente não ocorreu, 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 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

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 dos produtos transferidos pelo impugnante não podem apropriar-se de créditos nessas operações, o que seria até mesmo inviável, pela ausência de destaque do IPI nas saídas com suspensão.

De outro lado, segue a defesa, ainda que fosse possível acatar a interpretação do Fisco, 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. E isso por dois motivos: (1) não é vedada expressamente pela lei e (2) não é incompatível com o regime de tributação monofásica/concentrada do IPI. A solução, diante da dúvida, viria pelo art. 112 do CTN, que exige a adoção da interpretação mais favorável ao acusado, nos casos em que não haja certeza quanto à ilicitude de seus atos.

Consequentemente, a recorrente considera que a pretensão fiscal não reúne as mínimas condições de prosperar, devendo a autuação ser cancelada, em face do efetivo recolhimento do IPI na saída das mercadorias dos estabelecimentos para os quais elas foram transferidas, sem apropriação de créditos em relação aos produtos recebidos com suspensão. Cobrar novamente o IPI caracterizaria "bis in idem". Se fosse o caso, a exigência deveria ficar restrita aos acréscimos moratórios.

O recorrente pondera que o pagamento feito não pode ser considerado inócuo, em função de cada estabelecimento ser considerado autônomo para efeito de recolhimento do IPI. O argumento não procede, pois há interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o que atrai a responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN, de modo que o pagamento feito por um dos obrigados aproveita aos demais, conforme art. 125, I, do mesmo código. Quanto a esse aspecto, a defesa cita ementa do Acórdão nº 201-71.673 do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, que afastou o princípio da autonomia dos estabelecimentos, no caso de pagamento do IPI por estabelecimento diverso daquele onde ocorreram os fatos geradores e a escrituração do tributo, prevalecendo o que o impugnante chama de "princípio da unidade".

O interessado requer a realização de diligência e/ou perícia técnica, com o objetivo de, a partir da documentação fiscal juntada por amostragem ao presente feito, demonstrar o quanto alegado na impugnação, especialmente o efetivo recolhimento do imposto exigido, para o que elaborou quesitos e indicou e qualificou seus peritos.

Encerra pedindo a improcedência da autuação.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS considerou improcedente a impugnação sob a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS.

No Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (Refri), o IPI incide uma única vez sobre os produtos nacionais, nas saídas do estabelecimento industrial, excluída hipótese de suspensão desse imposto, nas referidas saídas, prevista exclusivamente para o regime geral de tributação das bebidas frias.

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

São considerados autônomos, para efeito de cumprimento das obrigações tributárias referentes ao IPI, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica.

MULTA DE OFÍCIO.

A falta de lançamento do IPI nas saídas tributadas por esse imposto, exigido de ofício, justifica o acréscimo da multa de 75%, além dos correspondentes juros de mora.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA.

É descabida a solicitação de perícia tendente a evidenciar matéria estranha ao processo e irrelevante à solução do litígio.

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 no 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.

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

É o relatório.

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 que divergem fisco e recorrente.

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 Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias - Refri. 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.

Tem direito a optar pelo regime a pessoa jurídica que industrializa ou importa refrigerantes, refrescos, cervejas, 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, e será prorrogado automático e indefinidamente.

Como dito, a ação fiscal foi realizada no estabelecimento Companhia de Bebidas das Américas - Ambev, CNPJ 02.808.708/0072-92, sendo que a referida pessoa jurídica foi incorporada por AmBev S/A. O estabelecimento CNPJ 07.526.557/0012-62 da incorporadora Ambev S/A deu sequência, no mesmo local, às atividades industriais do estabelecimento incorporado.

A autuação é lavrada 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 de que não ocorreu o pagamento no momento da saída do estabelecimento industrial.

Para o fisco, 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 do RIPI 2010, que tem conteúdo idêntico ao que constava no regulamento anterior, do 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 REFRI. Daí, estrutura seu fluxo de mercadorias com a logística em duas etapas, considerando que não são todos os estabelecimentos industriais que produzem todo o portfólio de bebidas que é levado ao mercado.

Os estabelecimentos industriais dão saída a produtos em transferências com destino a centros de distribuição, sem destaque e sem recolhimento de IPI (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 e/ou consumidores finais, segundo as regras do REFRI (e sem registro de crédito).

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 que regulamenta o REFRI, isto é, o Decreto nº 6.707/2008, que 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.

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 nº 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” de um “Título VII” (“Da Obrigação Principal”). E a mesma posição “geográfica” do tema é ocupada no RIPI/2010, que foi editado anos depois da criação e da própria regulamentação 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 nº 11.827, de 2008, art. 1º);

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 nº 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. 1º).

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 os regimes geral no art. 222 e especial, no art. 223, aplicáveis na industrialização e comercialização de determinadas bebidas, ambos sujeitos às condições definidas no Decreto no 6.707/2008. Ou seja, o RIPI/2010 apenas inseriu dispositivos indicadores da existência dos regimes e da suspensão correspondente ao regime geral, remetendo a disciplina detalhada ao Decreto no 6.707/2008, que é aquele que indicava, no art. 42, que seriam aplicáveis as normas gerais do imposto, no que não forem contrárias.

No caso concreto, indubitavelmente está-se tratando do regime especial do art. 223, que constitui uma alternativa ao regime geral, e que 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 de ambos os regimes resta evidente logo no início do Decreto nº 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 informa não ter ocorrido no caso concreto.

A suspensão utilizada pelo estabelecimento autuado, recorde-se, é a do art. 43, X, do RIPI/2010.

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:

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. (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”, 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 REFRI 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, isto é o art. 58N da Lei nº 10.833/2003, há a expressa menção ao equiparado no inciso II, que apesar de ser uma situação diversa, deixa 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 não se aplicando vendas pelo equiparado.

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

Constata-se que, desde maio de 2015, foram revogados todos esses artigos, assim como os demais que figuram do art. 58A a ao art. 58V da Lei nº 10.833/2003, conforme disposição do art. 169, III, “b” da Lei no 13.097/2015. Entretanto, a autuação se reporta as normas vigentes à época do fato gerador.

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” ou comina penalidades, nos termos do art. 112 do CTN.

Se houvesse dúvida, e 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 e infracional.

O recurso voluntário também traz o 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 a 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 primeiro 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, com voto condutor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que aqui 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 apresentado, 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. 58N 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, e, em caso de recolhimento insuficiente, manter a multa de ofício, nos termos do texto do voto.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS