



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

Processo n° 19647.004846/2007-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.650 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente REFRESCOS GUARARAPES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/12/2004 a 20/09/2005

DE ACORDO COM A SÚMULA 2 DO CARF, DESCABE A ESTE TRIBUNAL ADENTRAR NO MÉRITO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PRODUTOS CLASSIFICADOS NO CAPÍTULO 22 DA TIPI. DESTAQUE DO IPI NO ESTABELECIMENTO QUE O INDUSTRIALIZAR POR ENCOMENDA E NO ESTABELECIMENTO ENCOMENDANTE.

Os produtos classificados no capítulo 22 da TIPI, sujeitos ao regime especial previsto na Lei 7.798/89 e suas alterações posteriores, pagarão o imposto uma única vez, ressalvada a hipótese em que a industrialização se der por encomenda, quando, então, o imposto será devido na saída do produto do estabelecimento que o industrializar e do estabelecimento encomendante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti, que acompanhou o voto vencido pelas conclusões. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/04/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 28/

04/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 29/04/2015 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE,

Assinado digitalmente em 28/04/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Freire - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan, Jorge Freire, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima qualificado, relativo a períodos de apuração compreendidos nos exercícios de 2004 e 2005, através do qual foi constituído crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

No campo “DESCRIÇÃO DOS FATOS”, consta a seguinte infração, ao final tipificada “001 - IPI NÃO LANÇADO. BEBIDAS DO DECRETO nº 97.976/89. SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IMPOSTO”: o contribuinte promoveu a saída de produtos tributados sem o lançamento do imposto respectivo, em períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 2004 e setembro de 2005.

Intimado para justificar as saídas desoneradas, informou que se deram com suspensão do imposto (CFOP 6124 - Industrialização efetuada por outra empresa), uma vez que os produtos a que se referem foram remetidos para a empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA. (estabelecimento encomendante), depois de por ele industrializados (executor da encomenda), motivo por que constou em cada nota fiscal emitida a expressão “Suspensão do IPI conforme art. 42, inciso VII, e art. 193 do Dec. 4.544/02”.

Contudo, afirma a autoridade autuante, com base nos dispositivos mencionados pelo contribuinte, que, na situação em apreço, o IPI deve ser lançado na saída do produto do estabelecimento que o industrializar e do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial.

Inconformado, o contribuinte apresentou Impugnação, em que alega o seguinte:

- A nulidade se impõe, vez que o auto de infração não preencheria os requisitos previstos no art. 11 do Decreto nº 70.235/72, haja vista que não se pôs, de modo específico, o dispositivo legal infringido. Emergiria, ao revés, um amontoado de dispositivos legais, dentre os quais não sabe de qual se defender, o que teria cerceado o seu direito de defesa (reproduz ementas decisões para fundamentar o seu entendimento);

- Afirma ser indústria de bebidas, franqueada da Coca Cola. No período da autuação, utilizou-se de parte ociosa de sua maquinaria na execução de operações por encomenda, remetendo a sua produção à NORSA REFRIGERANTES LTDA. (encomendante), que o supria dos insumos necessários e, assim, se creditava do IPI destacado nas notas fiscais.
- Tais insumos lhe eram remetidos com suspensão do imposto, nos termos do art. 42 do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI - RIPI/2002), assim como o produto final era devolvido também com suspensão. Tal procedimento estaria amparado pelo art. 193 do RIPI/2002, pois, se a empresa adquirisse algum insumo que fosse utilizado nos produtos encomendados pela NORSA REFRIGERANTES LTDA., “na hipótese de tomado crédito do IPI, estornava-o na sua escrita fiscal no período fiscal -em que remetia o produto acabado para a Norsa”;
- Além de cumprir os requisitos legais, nenhum prejuízo trouxe ao Fisco. Prova disso é que o estabelecimento encomendante, ao vender os produtos industrializados pela empresa autuada, destacava o IPI devido nas respectivas operações. Diz que, “Ainda que houvesse alguma obrigação por parte da Impugnante, sendo a Norsa (encomendante) responsável solidária, e tendo esta última recolhido o imposto (IPI) não caberia ao Fisco exigir quaisquer valores eis que foi cumprida”. Afirma que a solidariedade teria origem no art. 4º da Lei nº 7.798/89;
- É dever do Fisco obedecer ao princípio da legalidade, por ser preceito de segurança jurídica inscrita na Constituição (cita decisões judiciais e reproduz art. 2º da Lei nº 9.734/99);
- A exigência constitui excesso de formalismo. Deixou-se de observar o princípio da verdade material;
- Às autoridades fazendárias somente cabe cumprir o princípio da não cumulatividade, próprio do IPI. O Fisco não pode preocupar-se apenas com a arrecadação ou com a aplicação de multas;
- A penalidade aplicada fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e sua aplicação somente se justifica se houve prejuízo ao Erário (reproduz ementas do Conselho de Contribuintes);
- Depois de sustentar o cabimento da aplicação do princípio *in dubio pro reo* e da relevação da penalidade, que requer, “considerando as circunstâncias fáticas e extensão dos efeitos, além da capitulação legal”, suplica, também, pela anulação do lançamento ou pela sua improcedência. Protesta por todos os meios de provas admitidos em direito, inclusive juntada posterior de provas, perícia e diligência, para a qual formula questões e indica assistente técnico.

A DRJ, no que respeita à preliminar de nulidade, aduz que o contribuinte alega que a autoridade teria citado vários dispositivos legais sem especificar qual se aplica ao caso, cerceando portanto seu direito de defesa; a Autoridade Fazendária aduz que, a citação de vários dispositivos quando necessários a tipificação da infração é obrigatória e decorre de lei, direcionando para sua corretar caracterização, para viabilizar o direito de defesa, não para dificultá-lo ou impedi-lo.

O cerceamento de defesa só seria realmente caracterizado, prossegue a DRJ, se fosse demonstrado o prejuízo da contribuinte para compreender os fatos, o que no caso não se verifica, uma vez que a infração foi corretamente descrita e levada ao conhecimento do contribuinte.

No que tange ao mérito, a questão reside em saber se a saída dos produtos do estabelecimento que o industrializou por encomenda, pode se dar com suspensão do IPI, ou, ao contrário, somente poderia ter sido realizada com o destaque do imposto na nota fiscal respectiva, contrário, somente poderia ter sido realizada com o destaque do imposto na nota fiscal respectiva.

A DRJ aduz que após examinada a matéria, se verifica que o entendimento sustentado pela recorrente é totalmente equivocado. Os dispositivos legais aplicados não deixam margem para questionamento, porquanto exigem, de forma clara o pagamento a menos no estabelecimento que os fabricou.

A Autoridade Fazendária, resume, de forma breve, o procedimento: o estabelecimento encomendante envia insumos empregados nos produtos a serem industrializados por encomenda para o estabelecimento que os industrializar com suspensão do IPI, o mesmo se dando quando do retorno do produto final, agora já industrializado - regra geral, que, no entanto, é exceção quando os produtos finais forem classificados nos capítulos 17, 18, 21, 22 e 24 da TIPI, dentre os quais, como se vê, incluem-se os produtos em tela (bebidas), visto que, em tais casos, o pagamento do imposto, afastada a regra geral do pagamento numa única vez, considera-se devido ao menos no estabelecimento que os industrializou por encomenda, podendo também ser devido quando da saída do encomendante:

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

VI - as MP, PI e ME destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como MP, PI e ME, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

-Art. 139. Os produtos dos Capítulos 17, 18, 21, 22 e 24 da TIPI relacionados nesta Seção sujeitam-se, por unidade ou por

determinada quantidade de produto, ao imposto, fixado em reais, conforme tabelas de classes de valores ou valores constantes das Notas Complementares NC (17-1), NC (18-1), NC (21-2), NC (21-3), NC (22-2), NC (22-3), NC (24-1) e NC (24-2) da TIPI e da tabela do art. 149 (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 1º e 3º).

Art. 143. Os produtos sujeitos ao regime previsto no art. 139 pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33):

I - os nacionais, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, inciso I); e

II - os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, inciso II).

§ 1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 1º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33):

I - do estabelecimento que o industrializar; e

II - do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, ainda que para estabelecimento filial.

§ 2º O estabelecimento encomendante de que trata o inciso II do § 1º poderá se creditar do imposto cobrado na saída do estabelecimento executor (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 1º, inciso II, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33).

Portanto, a DRJ frisa que o destaque do IPI sempre se dará no estabelecimento que industrializou os produtos classificados no capítulo 22 da TIPI. Esclarece ainda que não podem as instâncias administrativas deixar de aplicar qualquer dispositivo legal vigente, quando verificada a sua hipótese de incidência, pois não lhe cabe competência para tanto, tarefa que, como regra, pertence ao Judiciário.

No que tange ao pedido de realização de perícia, embora a DRJ tenha observado o que determina o art. 16, inciso IV e §1º do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, o pedido é de todo desnecessário, pois a matéria discutida nos autos é exclusivamente de direito; o destaque do imposto por parte da recorrente ou eventual estorno de crédito, não pode ser verificado por meio de perícia.

Por igual razão incabível, rejeita também o pedido de juntada posterior de documentos ou aplicação da parêmia in dubio pro reo, além de inexistente legitimar esta última, a interpretação benigna aplica-se somente às penalidades.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, aonde mantém o anteriormente alegado em sua Impugnação; no entanto, fundamenta mais a violação dos princípios, divergentes aos anteriores.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário, em que reitera o conteúdo de sua Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Discute-se, nos presentes autos, se a Recorrente tinha direito ou não de adotar a suspensão nas operações de industrialização por encomenda, na qualidade de pessoa jurídica industrializadora, quando do retorno de industrialização encomendada pela Norsa Refrigerantes Ltda.

Isso porque, conforme mencionado no Relatório, os incisos VI e VII do Artigo 42 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n 4.544, de 26 de dezembro de 2002, poderão sair com suspensão os produtos retornados da operação de industrialização por encomenda:

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

VI - as MP, PI e ME destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como MP, PI e ME, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

E, no presente caso, como a Recorrente recebia as matérias-primas encaminhadas pela Norsa Refrigerantes Ltda. com suspensão do IPI, em observância ao artigo 42 do RIPI/2002 ela devolvia as mesmas mercadorias sob o mesmo regime tributário com suspensão do IPI.

Porém, em razão do disposto no artigo 4 da Lei n 7.798, de 10 de julho de 1989, a Autoridade Fazendária, mesmo ciente de que a encomendante seria solidária da Recorrente, passou a exigir o IPI tão-somente da Recorrente, com fundamento nos artigos 139 e 143, transcritos no Relatório:

Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º: [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;

b) os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro.

§ 1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

I - do estabelecimento que o industrializar; e [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

II - do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, que poderá creditar-se do imposto cobrado conforme o inciso I. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de industrialização por encomenda, o encomendante responde solidariamente com o estabelecimento industrial pelo cumprimento da obrigação principal e acréscimos legais. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

§ 3º Sujeita-se ao pagamento do imposto, na condição de responsável, o estabelecimento comercial atacadista que possuir ou mantiver produtos desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência, ou que deles der saída. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

A Recorrente alega que tanto pode se valer da suspensão porque o item 6 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n 87, de 21 de agosto de 1989, prevê a possibilidade de sua aplicação, dispondo sobre a transferência do crédito de IPI relacionado na operação de industrialização por encomenda na operação para filial atacadista, não prevista, em nenhum momento, na Lei n 7.798/1989:

6 - O estabelecimento industrial que der saída para filial atacadista, com suspensão do imposto (RIPI/82, art. 36, inc. XVII), a produtos incluídos no regime previsto nos artigos 1º e 3º

da Lei n° 7.798/89, poderá transferir para a mesma o crédito do tributo relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização desses produtos transferidos, desde que tenha condições de demonstrar a equivalência entre a quantidade desses produtos remetidos e o valor do crédito correspondente aos insumos adquiridos, empregados na industrialização dos produtos remetidos.

6.1 - Na transferência do crédito o estabelecimento industrial emitirá nota fiscal, com indicação deste ato e da expressão "SEM VALOR PARA ACOMPANHAR O PRODUTO".

Ou seja, ainda que tais produtos estejam sujeitos a um regime especial de tributação, a regra geral da suspensão poderia ser aplicada se e somente se a industrializadora não tomar nenhum crédito de IPI relacionado à operação, o que, em verdade, somente ocorre quando ela agrega produtos seus aos produto industrializado, circunstância em que no regime da industrialização por encomenda, deve realizar o destaque do IPI em relação aos produtos por ela agregados.

A Fiscalização não verificou tal condição nos autos, limitando-se a lançar o IPI em razão da falta de destaque, sob o fundamento de que, obrigatoriamente, deveria haver o destaque do IPI na operação de retorno dos produtos em decorrência da operação de industrialização por encomenda, realizada pelo estabelecimento industrial.

Analisando o conteúdo do artigo 4 da Lei n 7.798/1989, verifica-se claramente que o referido dispositivo previu que o Imposto deve incidir na saída dos produtos do estabelecimento industrial (Recorrente) e, ainda do encomendante (Norsa Refrigerantes Ltda.), sendo que o encomendante tem direito ao crédito, por óbvio, do Imposto destacado pelo industrializador (Recorrente).

Por outro lado, interessante notar que, nos termos do parágrafo 2 , do artigo 4 da Lei n 7.798/1989, o encomendante responde solidariamente com o industrializador pelo cumprimento da obrigação principal e acessória.

Muito embora a IN SRF n 87/1989 se refira a estabelecimento filial atacadista, ou seja, a mesma empresa do grupo econômico, não se pode deixar de considerar que pelo princípio da independência dos estabelecimentos, tal filial seria contribuinte autônoma do IPI, e, por ser atacadista, equiparada a estabelecimento industrial.

Ademais, não se pode perder de vista que a Lei n 7.798/1989 não faz tal distinção, não prevendo expressamente a operação de suspensão quando da saída do estabelecimento industrializador para a sua filial nem daquele em retorno ao estabelecimento encomendante.

Dessa forma, inclino-me a interpretar que o industrializador tem sim direito a praticar a suspensão nas operações de retorno de industrialização por encomenda, devendo, conforme o caso, transferir eventual crédito do Imposto ao estabelecimento encomendante, responsável pelo recolhimento do IPI na operação como um todo.

De igual maneira, pode-se depreender, ainda, que o encomendante é o responsável final por eventual Imposto não recolhido, devendo, pois, recolher o IPI, quando da saída dos produtos de seu estabelecimento, de forma integral, sendo que, havendo tributação

anterior, ele poderá se creditar do IPI destacado, conforme determina o artigo 4 da Lei n 7.798/1989.

Isso significa dizer que, no presente caso, poderá haver cobrança do IPI em duplicidade e, por conseguinte, enriquecimento em causa do Fisco, considerando a exigência realizada exclusivamente em face da Recorrente (industrializadora), pois olvidou a Fiscalização não apenas o instituto da solidariedade, como o fato de que o IPI, muito provavelmente, foi recolhido em sua integralidade pela encomendante, que, por sua vez, sequer tomou o crédito do Imposto, visto que este não foi destacado pela Recorrente (industrializadora).

Ora, tal relevante circunstância, aliada à ausência de circularização por parte do Fisco, me leva a concluir que, no presente caso, se adotar a premissa de que não seria possível a adoção do regime suspensivo, a Recorrente apenas poderia responder pela aplicação de multa em razão do não destaque do IPI nas notas fiscais de retorno de industrialização por encomenda multa esta diversa da penalidade de 75% aplicada sobre o valor do tributo em razão da ausência de destaque e recolhimento do IPI, mas não pelo Imposto, que foi recolhido, em sua integralidade, pela encomendante, responsável solidária.

Por outro lado, se adotar a premissa de que a Recorrente faria jus à adoção da suspensão, com fundamento no item 6 da IN SRF n 87/1989, então a conclusão é que não há sequer ilicitude por parte da Recorrente, não subsistindo o Auto de Infração.

Embora tenha me inclinado pela adoção da suspensão, observo que a exigência do IPI na saída do estabelecimento industrializador, por mais estranha que seja ao próprio regime do Imposto, ainda que sob o fundamento de um regime especial, encontra-se veiculada pelo artigo 4 da Lei n 7.798/1989, sendo, pois, de estatura legislativa superior ao mero Regulamento do IPI.

Daí porque penso que, sim, efetivamente seria devido o destaque do IPI, por parte da Recorrente, mas o Imposto não poderia lhe ser exigido se restar demonstrado que a encomendante destacou o IPI e o recolheu sobre o valor integral, quando da venda, ou melhor, da saída dos produtos industrializados de seu estabelecimento, pois entendimento contrário leva inegavelmente a uma exigência dúplica do IPI.

E tal decorre do disposto no inciso I, do artigo 125 do Código Tributário Nacional, pois o pagamento efetuado por um dos coobrigados aproveita, por expresse mandamento legal, os demais (leia-se a Recorrente):

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Assim, seguindo a linha de raciocínio traçada, como admitiria tão somente a aplicação de penalidade pela não retenção do IPI, vez que o recolhimento foi efetuado em sua integralidade pelo responsável solidário que, em meu pensar, deveria obrigatoriamente figurar no pólo passivo da pretensão fazendária, a conclusão lógica deságua no provimento do Recurso Voluntário.

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator

Voto Vencedor

Com a devida vênia, discordo do eminente relator.

Primeiramente refuto as preliminares.

Conçabido que falece competência a órgão julgadores administrativos se manifestarem sobre matéria de índole constitucional, pelo que deixo de adentrar no mérito das alegações acerca do princípio da não cumulatividade, regrado pelo art. 153 da CF, nos termos do que dispõe a Súmula 02 do CARF. Pelo mesmo motivo, deixo de analisar a alegação de ser a multa dessarrazoada frente ao princípio da proporcionalidade, pois igualmente teríamos, para adentrar nesse mérito, que tecer juízo de constitucionalidade sobre a norma em comento. O legislador definiu a multa em 75% e este foi o percentual aplicado pelo Fisco. Portanto, sem reparos quanto à multa aplicada.

Igualmente, não identifico qualquer vício na negativa do pedido de diligência, uma vez fundamentada. Da mesma forma, entendo que a mesma não teria qualquer acréscimo ao deslinde da *quaestio*, pois, como a seguir discorro, a matéria não comporta análise fática, mas sim exclusivamente de direito. Todas provas e cálculos foram carreados aos autos e sobre estes não há qualquer pretensão resistida.

De igual sorte, descabidas as alegações recorrentes sobre a questão da solidariedade, pois o Fisco, com razão dirigiu a constituição do crédito tributário contra o sujeito passivo. A autuada foca a operação como um todo, como se frente à legislação esse fosse o fundamento, mas não o é. Certo que a encomendante envia matéria prima e que o produto industrializado retorna para a empresa no Ceará. Mas certo também que o legislador, às explícitas, criou, em relação às bebidas do capítulo 22 da TIPI (conforme Anexo à Lei 7.798/89), um regime de tributação especial, e é deste que a exigência fiscal guerreada trata. E por isso, que, *in casu*, não há que se falar em saída de produto industrializado sob encomenda com a suspensão do art. 42 do RIPI, eis que, como dito, estamos tratando de regime que foge à sistemática comum do IPI, uma vez que em se tratando de bebidas, a tributação é de um valor monetário sobre a unidade do produto, ao contrário do regime comum, quando a tributação se dá *ad valorem*.

A matéria de fundo é exclusivamente de direito e bastante simples frente à sua legislação de regência. A recorrente industrializava refrigerantes (todos posicionados no capítulo 22 da TIPI) por encomenda da empresa Norsa Refrigerantes Ltda e os remetia para esta após sua industrialização. Dava saída aos mesmos com suspensão de IPI (CFOP 6124), alegadamente com arrimo no art. 42, VII, do RIPI/02. Ou seja, sem destaque de IPI. Este o fundamento da autuação, a falta de destaque de IPI, na forma que determina o art 4º, § 1º, I, da Lei 7.798/89.

O agente fiscal, de sua feita, calculou os valores que deixaram de ser lançados no documento fiscal de saída (descritos nos anexos do lançamento), e lançou esses débitos na escrita do IPI. Refeita esta, restou constatado que a recorrente continuava com créditos no período abarcado pelo lançamento. Por isso, que a exigência sob análise trata-se de multa isolada em função do não destaque do IPI no documento de saída.

Na hipótese da tributação de bebidas, regime especial, a Lei a ser aplicada é a 7.798/89 e não a Lei 4.502/64. Aquela norma em seus arts. 4º e 5º, dispõe o seguinte:

Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;

b) os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro.

§ 1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - do estabelecimento que o industrializar; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II - do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, que poderá creditar-se do imposto cobrado conforme o inciso I. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 2º Na hipótese de industrialização por encomenda, o encomendante responde solidariamente com o estabelecimento industrial pelo cumprimento da obrigação principal e acréscimos legais. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 3º Sujeita-se ao pagamento do imposto, na condição de responsável, o estabelecimento comercial atacadista que possuir ou mantiver produtos desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência, ou que deles der saída. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 5º Os regimes previstos nesta Lei não prejudicam o direito de crédito do IPI, observadas as normas da legislação específica. (negritei)

A norma, a meu sentir, não comporta dissensões, pois deixa aclarado que na hipótese de industrialização por encomenda o imposto será devido na saída do produto, facultado ao encomendante, seguindo a lógica da não cumulatividade, sendo contribuinte do IPI, creditar-se desse valor.

Assim, independentemente de haver boa fé da recorrente, o, que refoge a discussão, ou de haver ou não prejuízo ao Erário, o fato é que estamos tratando de uma exigência tributária regradada em norma impositiva, pelo que essa discussão não é pertinente.

Frente ao exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Jorge Freire.

Processo nº 19647.004846/2007-26
Acórdão n.º **3403-003.650**

S3-C4T3
Fl. 18

CÓPIA