



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

Processo n° 16095.720031/2014-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.602 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria AI-IPI-"BEBIDAS FRIAS"
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. INCIDÊNCIA ÚNICA. RECOLHIMENTOS. ESTABELECIMENTOS.

No regime tributário especial de que tratam os arts. 58-J e seguintes da Lei nº 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. 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 (“firma”).

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para que sejam afastados do lançamento os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa (“firma”) 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. Vencido o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, que deu provimento na íntegra, e o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, que negou provimento na íntegra. O Conselheiro Domingos de Sá Filho acompanhou o relator pelas conclusões. Esteve presente ao julgamento o Dr. Júlio César Soares, OAB/DF nº 29.266, que desistiu do pedido de adiamento do julgamento para o mês de março.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

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

Relatório

Versa o presente sobre **auto de infração**, lavrado em 21/03/2014 (fls. 2046 a 2052, com ciência em 24/03/2014, cf. fl. 2046)¹ para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, em decorrência de utilização incorreta de suspensão, no período de janeiro a dezembro de 2010, em valor original (a título de principal) de R\$ 51.132.402,86, conforme detalhamento no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (TVCIF).

No TVCIF (fls. 2034 a 2041), narra a fiscalização que: (a) a empresa é optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), previsto nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/2003, com data de opção de 29/12/2008 e início da vigência em 01/01/2009; (b) o estabelecimento de CNPJ nº 73.082.158/0054-33 está obrigado a utilizar o Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE) a partir de 10/07/2009, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) COFIS nº 25/2009, e a emitir Nota Fiscal Eletrônica (NFE) a partir de 01/12/2008; (c) a partir das NFE baixadas no ambiente SPED, dos dados do relatório SICOBE, constatou-se o volume de saídas de produção do estabelecimento; (d) todas as saídas de produção de cervejas de malte e chopps efetuadas a título de transferências com destino a filiais foram feitas com a utilização do CFOP 5151 (transferências de produção do estabelecimento, com suspensão do IPI), com base no art. 42, X do RIPI/2002 ou no art. 43, X do RIPI/2010, mas sendo o contribuinte optante do REFRI, o imposto incide uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, conforme art. 58-N, I, da Lei nº 10.833/2003 e arts. 32 e 42 do Decreto nº 6.707/2008; e (e) a autuação foi lavrada em nome do estabelecimento filial da empresa AMBEV S.A. (CNPJ nº 73.082.158/0054-33), incorporadora da AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A., com fulcro no art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN).

A empresa apresenta **impugnação** em 23/04/2014 (fls. 2057 a 2075), alegando, em síntese, que: (a) a interpretação do fisco desconsiderou a regra geral de suspensão do pagamento do imposto disposta no Regulamento do IPI, bem como dispositivos do próprio regimes especial da Lei nº 10.833/2003; (b) a empresa, por produzir diversos tipos de bebidas em diferentes estabelecimentos, utiliza-se de centros de distribuição, sendo as notas de saída dos estabelecimentos industriais para os centros de distribuição sem destaque de IPI, e as notas dos centros de distribuição para o varejo ou consumidor final com recolhimento do IPI, e sem registro de crédito, conforme figura de fl. 2062; (c) o legislador (art. 43, X do RIPI/2010, que é posterior à regulamentação do REFRI, e em nada ressalvou tal regime) postergou o pagamento do imposto para o momento da efetiva transferência de propriedade, já que a simples remessa entre estabelecimentos não gera riqueza capaz de suportar o pagamento da imposição estatal; (d) a cobrança do IPI na saída do estabelecimento industrial é ainda afastada nos termos dos arts. 58-H e 58-E, I; (e) não há contradição entre o disposto no art. 43, X do RIPI/2010 e o REFRI (incidência monofásica do tributo), tendo sido ambos os ditames obedecidos pela

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

empresa; (f) houve efetivo recolhimento do IPI nas saídas dos estabelecimentos filiais distribuidores, não existindo prejuízo ao fisco na operação, tendo sido as sucessivas operações registradas em notas fiscais (v.g., fl. 2067) e escrituradas em livro (fl. 2068), sendo a autuação uma cobrança em duplicidade das quantias já pagas; e (g) admitindo-se que tenha havido eventual postergação (e não ausência de recolhimento) de tributos, a empresa estaria sujeita a multa de mora, e não de ofício, na linha da Súmula CARF nº 36. Por fim, demanda juntada posterior de documentos e prova pericial para demonstrar que houve adimplemento do IPI pelas filiais.

Em 29/08/2014 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 2331 a 2341), no qual se decide unanimemente pela negativa ao pedido de perícia (por tratar de matéria incontroversa ou ser impertinente ao litígio) e pela improcedência da impugnação, nos seguintes termos: (a) segundo o art. 58-N da Lei nº 10.833/2003 (e sua regulamentação), o IPI incidirá uma única vez sobre os produtos nacionais, na saída do estabelecimento industrial; (b) os dispositivos constantes nos arts. 42, X do RIPI/2002 e 43, X do RIPI/2010, que tratam genericamente do instituto da suspensão facultativa do IPI são inaplicáveis ao caso, por força do art. 42 do Decreto nº 6.707/2008, que regulamenta o REFRI; (c) as referidas disposições gerais do RIPI são contrárias ao art. 58-N da Lei nº 10.833/2003, que estabelece (sem ressalvas) incidência monofásica na saída do estabelecimento industrial; (d) os arts. 58-H e 58-E aplicam-se exclusivamente ao regime geral de tributação de bebidas frias, conforme se percebe no art. 3º e seguintes do Decreto nº 6.707/2008, e não ao regime especial (REFRI); (e) não há *bis in idem*, ou duplicidade de cobrança, pois nas saídas do estabelecimento industrial ocorre o “fato gerador” do IPI, cf. arts. 34, II e 39 do RIPI/2010, e os estabelecimentos são autônomos (art. 51, parágrafo único do CTN e 384 do RIPI/2010), e individualmente responsáveis (art. 609 do RIPI/2010); e (f) a falta de lançamento do imposto nas notas de saída é expressamente apenada com multa de ofício, conforme art. 80 da Lei nº 4.502/1964.

Cientificada da decisão da DRJ em 04/09/2014 (fl. 2347), a empresa apresenta **Recurso Voluntário** em 29/09/2014 (fls. 2349 a 2360), argumentando 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. 58-H e 58-E 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 Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Nota-se consenso (ou, ao menos, ausência de dissenso) nos autos em relação ao que aconteceu de fato. É na leitura jurídica do fenômeno que divergem fisco e recorrente.

De fato, a autuação é lavrada em relação ao estabelecimento 0054 (Guarulhos/SP) 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. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833/2003. No mundo dos fatos, nem fisco nem recorrente discordam disso: não ocorreu o pagamento no momento da saída do estabelecimento industrial.

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

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

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

(...)

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

Ambas as partes concordam, no mundo dos fatos, que o estabelecimento industrial autuado da AMBEV S.A. (recorrente) 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:

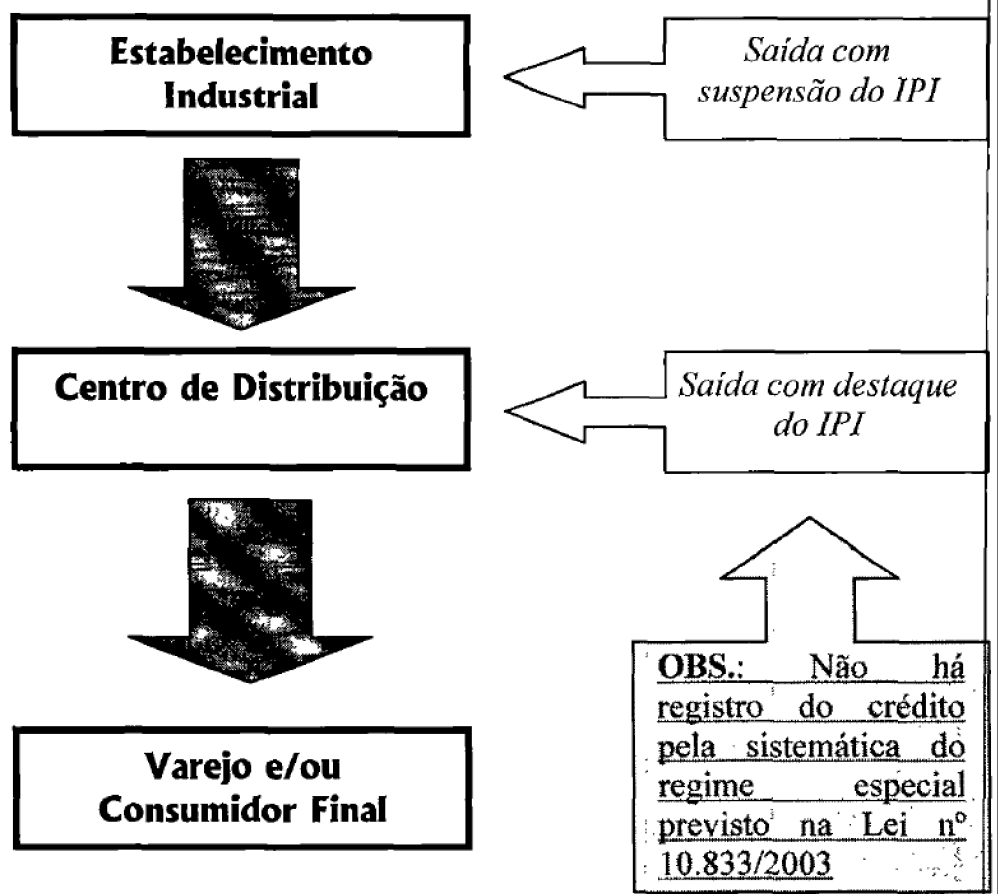
(...)

X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma;” (grifo nosso)

Mas aí surge a indagação fulcral no presente processo, que representa a verdadeira e principal controvérsia nos 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 especial (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). Esquemáticamente, a estrutura logística é representada da seguinte forma na manifestação de inconformidade (fl. 2062):



O fisco, por sua vez, discorda da possibilidade de que a suspensão prevista no RIPI se aplique ao regime especial (REFRI), porque segundo o já citado art. 58-N 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 (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.”

E as razões de contrariedade apontadas entre os dispositivos são descritas da seguinte forma pela fiscalização (fl. 2035):

10. Ainda conforme disposto no art. 42 do Decreto 6.707/2008, as demais disposições da legislação relativa ao IPI aplicam-se aos regimes previstos no referido decreto, **naquilo que não forem contrárias**. Desta forma, considerando que no regime especial o **imposto incide uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial**, não cabe o regime de suspensão previsto no art. 42, inciso X do RIPI/2002 e art. 43, inciso X do RIPI do RIPI/2010;

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. 58-H, **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. 58-H, **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. 58-H,

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. 58-H, 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. 58-A, 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. 58-V, 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 nº 10.833, de 2003, arts. 58-A, 58-J e 58-O, 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. 58-J, § 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. 58-J, § 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. 58-N, 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. 58-N, 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. 58-N, 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. 58-S, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).” (grifo nosso)

Dos referidos dispositivos, percebe-se que há regimes (geral - art. 222 e especial - 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 (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** (art. 223) que constitui uma **alternativa ao regime geral** (para o qual está prevista a suspensão - art. 222). Assim, desde já, 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 (geral e especial) resta evidente logo ao 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. 58-A; 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 (...)**” (grifo nosso)*

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. 58-E e 58-H da Lei nº 10.833/2003), pois a modalidade não prejudicaria o direito ao crédito, nos termos do art. 58-H, § 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 (equivalente ao art. 42, X do RIPI/2002).

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

*“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. (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)” (grifo nosso)

Pelo texto do artigo, vê-se que o legislador contempla apenas a venda direta (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 (que poderia ser suprida pelo art. 43, X do RPI), 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 regime especial (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. 58-E):

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.” (grifo nosso)

E na base legal utilizada pelo fisco para a negativa, na autuação (art. 58-N 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. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

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

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

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 (não se aplicando vendas pelo equiparado).

E isso se conclui da redação dos artigos 58-J a 58-T Lei nº 10.833/2003, que, apesar de pouco primorosa, não pode ser afastada por este julgador administrativo. Comunique-se, a título ilustrativo, que a partir de maio de 2015, estarão revogados todos esses artigos, assim como os demais que figuram do art. 58-A a ao art. 58-V da Lei nº 10.833/2003 (conforme disposição do art. 169, III, “b” da Lei nº 13.097/2015).

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. 58-N 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”/comina 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/infracional.

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.

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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para que sejam afastados do lançamento os montantes efetivamente recolhidos pelos estabelecimentos da mesma empresa (“firma”) 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.

Rosaldo Trevisan