



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

Processo n° 10480.722400/2009-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.763 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2013
Matéria IPI. AUTO DE INFRAÇÃO.
Recorrente CAMPARIDO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

BEBIDAS. CLASSES DE VALORES. ENQUADRAMENTO OU REENQUADRAMENTO DE OFÍCIO. COBRANÇA DA DIFERENÇA DE IMPOSTO E DE ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Apenas com a edição da IN SRF n° 796, de 20 de dezembro de 2007, o contribuinte passou a ser obrigado a solicitar o reenquadramento das bebidas que comercializava ou industrializava.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martinez e Antônio Lisboa Cardoso que davam provimento total. Fez sustentação oral pela recorrente o advogado Mário Luiz Oliveira da Costa, OAB/SP 117.622.

[assinado digitalmente]

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram ainda da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (presidente), José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martinez Lopez, Paulo Guilherme Déroulède e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ no Recife que julgou improcedente a impugnação apresentada, por entender, dentre outras razões, que *não prestadas as informações para o enquadramento inicial de bebidas tributadas pelo sistema de classes de valores, ou prestadas de maneira incompleta ou incorreta, haverá enquadramento ou reenquadramento de ofício das bebidas, com a exigência da diferença de imposto e dos acréscimos legais.*

A ora Recorrente foi intimada da lavratura de Auto de Infração para exigir Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acrescido de juros, multa de mora e multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, relativo ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008.

De acordo fiscalização, o lançamento foi realizado diante da constatação de que contribuinte deu saída a produtos tributados (bebidas) sem lançamento ou com insuficiência de lançamento do imposto, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008. Isso teria decorrido do fato de o contribuinte, supostamente, ter deixado de solicitar o enquadramento/reenquadramento de produtos de sua fabricação e de ter adotado, nas saídas desses produtos, classes de valor de IPI menores que as calculadas em conformidade com as regras previstas no art. 150 do RIPI/2002 (Lei nº 7.798/89, arts. 2º e 3º).

Alegou, ainda, a autoridade fiscal que em razão de o contribuinte não ter prestado as informações necessárias ao enquadramento dos produtos fabricados, ou tê-las prestado de forma incompleta ou com incorreções, a Representação Fiscal procedeu ao enquadramento de ofício, previsto no § 4º do art. 150 do RIPI/2002, o qual resultou no Ato Declaratório Executivo - ADE nº 112, de 10 de novembro de 2009 (DOU 12/11/2009), expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil no Recife/PE, divulgando o enquadramento dos produtos do contribuinte, segundo o regime de tributação do IPI de que trata o art. 1º da Lei nº 7.798, de 1989.

Segundo a fiscalização, a diferença de IPI cobrada no presente lançamento decorre justamente da comparação entre o enquadramento de ofício e o enquadramento praticado pelo contribuinte.

Inconformada com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação alegando, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por erro na sujeição passiva. Afirma o ora Recorrente que foi erroneamente indicado como emitente de notas fiscais de venda de mercadorias o contribuinte Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio Ltda., empresa com a qual não teria qualquer vinculação. Quanto ao mérito, sustenta, em síntese, que:

a) à exceção do produto “Dreher 900 ml”, todos os demais produtos foram fabricados pelo estabelecimento matriz em São Paulo, transferidos com suspensão do imposto e, posteriormente, quando efetuada a venda, submetidos à incidência do IPI com base nas classes regularmente divulgadas e válidas para cada um dos produtos;

b) o IPI incide sobre o produto e assim não seria ilegítimo aplicar as classes indicadas em resposta a pedidos formulados pelo estabelecimento matriz. Na sua ótica, uma vez definido o enquadramento para a bebida passa a ser irrelevante o contribuinte que venha a comercializá-la, pois o ato de enquadramento atinge o produto e não o sujeito passivo.

c) a mera comercialização, ainda mais quando precedida de transferência de produtos, não impõe ao revendedor possuir enquadramento específico.

d) não houve transgressão ao art. 518, IV, do RIPI/2002, que estabelece a autonomia dos estabelecimentos, posto que tal dispositivo apenas imporia o cumprimento de obrigações tributárias, principais e acessórias, as quais nunca teria deixado de observar.

e) relativamente produto “Dreher 900 ml”, alega que quando da sua comercialização foi observada a classe “K”, a qual foi divulgada para o produto quando este ainda era fabricado pela empresa United Distillers & Vintners Brasil Ltda. Por essa razão, em vista dos argumentos já expostos, não haveria necessidade de se proceder a um novo enquadramento.

f) apenas com a edição da IN nº 796/2007 é que o Fisco Federal passou a determinar que a mudança do estabelecimento fabricante do produto implicaria no dever de se solicitar um novo enquadramento.

g) houve omissão da legislação, até meados de 2008, em relação à necessidade de reenquadramentos sucessivos em casos de eventuais alterações de preços dos produtos e, por isso, argumenta que não poderia a autoridade administrativa, sob pena de violar os princípios da legalidade e da tipicidade, impor obrigação não prevista em lei.

h) somente com a edição do Decreto nº 6.501, de 2008, é que passou a ser obrigatório o pleito de reenquadramento do produto em função de reajuste de preços.

i) a majoração de preços ocorrida entre 2004 e 2008 foi irrelevante e seria insuficiente para justificar a imposição de novas classes aos produtos comercializados.

j) contesta a aplicação da multa relativa ao IPI não lançado com cobertura de crédito. Quanto ao tema, argumenta que o art. 488, I, do RIPI/2002 revela a existência de três tipos de multa, mas demonstra ser possível a aplicação apenas de uma delas. Aduz que no caso dos autos já houve a aplicação da multa “padrão” de 75% sobre o IPI não recolhido pelo contribuinte e a imposição também da multa isolada caracterizaria dupla penalidade.

A DRJ no Recife julgou improcedente a impugnação apresentada, nos seguintes termos:

FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento de tributos apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

BEBIDAS. CLASSES DE VALORES. ENQUADRAMENTO OU REENQUADRAMENTO DE OFÍCIO. COBRANÇA DA DIFERENÇA DE IMPOSTO E DE ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Não prestadas as informações para o enquadramento inicial de bebidas tributadas pelo sistema de classes de valores, ou prestadas de maneira incompleta ou incorreta, haverá enquadramento ou reenquadramento de ofício das bebidas, com a exigência da diferença de imposto e dos acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO SOBRE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

A simples falta de lançamento do imposto na nota fiscal, independentemente de o imposto não lançado estar ou não coberto por eventuais créditos, é circunstância fática suficiente para a aplicação da multa de ofício prevista na legislação de regência.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se cogita da nulidade do auto de infração quando, além de formalmente perfeito, em nada malferido tenha sido o direito de defesa do contribuinte.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, repetindo as razões apresentadas na impugnação, à exceção dos fundamentos para afastar a multa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, o desfecho da presente controvérsia requer, num primeiro momento, verificar a existência ou não de norma obrigando a ora Recorrente a proceder ao enquadramento/reenquadramento dos produtos que comercializa ou industrializa nas situações contempladas pela autuação. Afinal, somente assim ter-se segurança para saber se efetivamente existia permissivo legal para o Fisco proceder ao enquadramento de ofício no caso concreto.

Com efeito, a Recorrente, na qualidade de produtora de bebidas alcoólicas, está sujeita ao regime de incidência única do IPI, instituído pela Lei nº 7.798/89, nos seguintes termos:

*Art. 2º. O enquadramento **do produto** na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação **da alíquota** a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, **sobre o valor tributável.***

*§ 1º. Para efeito deste artigo, **o valor tributável é o preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes** ou para coligadas, controladas ou controladoras (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º).*

§ 2º. O contribuinte informará ao Ministro da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente.

*§ 3º. O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a **diferença de imposto, acrescida dos encargos legais.***

§ 4º Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, observados os limites constantes do Anexo I.

Art. 3º O Poder Executivo poderá, em relação a outros produtos dos capítulos 21 e 22 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988, estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago.

§ 1º. Os valores de cada classe deverão corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI, sobre o valor tributável numa operação normal de venda.

§ 2º. As classes serão estabelecidas tendo em vista a espécie do produto, capacidade e natureza do recipiente.

§ 3º. Para efeitos de classificação dos produtos nos termos de que trata este artigo, não haverá distinção entre os da mesma espécie, com a mesma capacidade e natureza do recipiente.

§ 4º. Os valores estabelecidos para cada classe serão **reajustados automaticamente nos mesmos índices do BTN** ou, tratando-se de produtos de preço de venda controlado por órgão do Poder Executivo, nos mesmos índices e na mesma data de vigência do reajuste.

§ 5º O Poder Executivo, sempre que, em face do comportamento do mercado na comercialização do produto, julgar necessário, poderá:

a) **umentar**, até sessenta por cento, os valores de cada classe, reajustados na forma do parágrafo anterior;

b) manter, temporariamente, o valor do imposto, ainda que alterado o do BTN.

Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o **imposto uma única vez**, ressalvado o disposto no § 1

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

Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial: (...)

II - filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; e

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº. 1.950, art. 10, § 2º).

Analisando os enunciados normativos acima transcritos, constata-se que a tributação em análise pressupõe o enquadramento dos produtos em classes de valores, realizado pelo Ministro da Fazenda, mediante instrumento próprio (ato declaratório), tendo por base o que resultaria da aplicação das alíquotas previstas na TIPI sobre os valores tributáveis, os quais correspondem, justamente, ao preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes ou para coligadas, controladas ou controladoras (§ 1º).

Por conta disso, o contribuinte está obrigado a informar ao Ministério da Fazenda as *características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente* (§ 2º), munindo-o, assim, das informações necessárias para a referida classificação.

Em outras palavras, o presente regime especial de tributação única toma como base a classe de valores fixada, mediante enquadramento, pelo Ministério da Fazenda, a qual, por sua vez, é estabelecida tendo em conta exclusivamente características genéricas do produto: (i) preço que usualmente teria numa operação de venda a terceiros não vinculado; (ii) espécie; (iii) marca; e (iv) capacidade do recipiente que o acondicionará.

Numa síntese, não se leva em conta para a tributação características específicas do produto (preço efetivo da operação), tampouco particularidades do contribuinte, industrial ou a ele equiparado (atacadista). O que é relevante para o presente regime é o enquadramento de determinado produto nas classes fixadas pelo Ministério da Fazenda.

Aliás, neste ponto, merece destaque o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.789/98, o qual determina expressamente que “para efeitos de classificação dos produtos nos termos de que trata este artigo, não haverá distinção entre os da mesma espécie, com a mesma capacidade e natureza do recipiente”.

Com efeito, referido dispositivo normativo deixa evidente que não se admite, para um mesmo produto, classificações distintas. Ou seja, se as características do produto relacionadas pela lei são idênticas, quais sejam, *espécie, marca, capacidade e natureza do recipiente*, impõe-se seja outorgado mesmo enquadramento na classe de valores.

É justamente por conta disso que o Ministro da Fazenda edita Atos Declaratórios de enquadramento do produto em classes de valores, sem fazer qualquer referência ao contribuinte que o solicitou.

Para que não reste dúvida a respeito disso, tomemos como exemplo o ADE SRF nº 127/98, editado por solicitação da matriz da Recorrente:

ATO DECLARATÓRIO SRF Nº 127, 29 DE SETEMBRO DE 1998 (D.O.U.1º/10/98)

ENQUADRA PRODUTO DO CÓDIGO 2208.90.00 (AGUARDENTE COMPOSTA DE ALCATRÃO, DE GENGIBRE E OUTRAS), NOS TERMOS DA LEI Nº 7.798/89.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da competência prevista no artigo 127 do Regulamento do Imposto

sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, declara:

1 - As bebidas classificadas no código TIPI/NCM 2208.90.00 - Ex 03, 04 e 08 (Aguardente Composta de Alcairão, de Gengibre e Outras), para efeito de cálculo e pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de que tratam os artigos 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, e 2º da Lei nº 8.133, de 27 de dezembro de 1990, passam a ser classificadas conforme o enquadramento ora estabelecido, observado, no que for aplicável, o disposto na Portaria MF nº 139, de 19 de junho de 1989:

a) de acordo com a capacidade dos recipientes em que são comercializados, ressalvado o disposto na alínea subsequente:

Capacidade do Recipiente	Letra
I - até 180 ml	B
II - de 181 ml a 375 ml	D
III - de 376 ml a 670 ml	F
IV - de 671 ml a 1000 ml	I

b) de acordo com a marca comercial do produto:

CGC	Marca Comercial	Capacidade do Recipiente*	Letra
54.844.568/0001-18 87.547.428/0001-37	Domus Presidente	IV IV	J
62.261.391/0001-55 33.856.394/0001-33	Dreher Macieira 3	IV IV	K
62.261.391/0001-55	Branfort Black	IV	M

* cfc. quadro alínea anterior

2 - O disposto neste Ato Declaratório não dispensa a solicitação de enquadramento em relação a produtos lançados a partir desta data, inclusive se em novos recipientes.

3 - Este Ato Declaratório entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 11 de outubro de 1998.

Referido Ato Declaratório afasta qualquer dúvida sobre o objeto do enquadramento: o produto. Por outro lado, ao afirmar expressamente que suas disposições *não dispensam a solicitação de enquadramento em relação a produtos lançados a partir desta data, inclusive se em novos recipientes*, permite concluir, a *contrario sensu*, ser dispensável a solicitação de enquadramento de outros contribuintes para os produtos por ele classificados.

Neste contexto e tendo em vista o total silêncio da lei sobre o tema, infere-se que não se sustenta a alegação da fiscalização no sentido de que a autonomia dos estabelecimentos impediria a utilização pela filial de enquadramento do produto em classe de valor de IPI publicado pelo Ministério da Fazenda por requerimento da matriz.

Com efeito, alegou o Fisco que: “segundo o art. 518, IV, do RIPI, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa jurídica são considerados autônomos. Assim, nenhum estabelecimento poderá adotar nas suas saídas o enquadramento em classe de valor de IPI concedido a outro estabelecimento, mesmo que este estabelecimento pertença à mesma pessoa jurídica”.

Ora, tal afirmação não reflete a realidade do regime de tributação única existente à época, por três razões fundamentais: (i) o enquadramento não era concedido para uma específica pessoa jurídica, mas para o produto; (ii) a própria lei vedava a outorga de classificações distintas para o mesmo produto, assim entendido como aquele que possui a mesma *espécie, marca, capacidade e natureza do recipiente* e (iii) não existia qualquer determinação legal obrigando cada estabelecimento que industrializasse/comercializasse produto já enquadrado em classe de valores a solicitar igualmente o seu enquadramento ou reenquadramento.

Assim, restando incontroverso nos autos que o produto comercializado pela Recorrente era o mesmo industrializado pela sua matriz e que teve seu enquadrado na classe de valores determinado pelo ADE SRF nº 127/98, não vislumbro qualquer irregularidade da atitude da Recorrente. Com efeito, existindo, à época, enquadramento em classe de valores válido para seus produtos, independentemente de quem foi o solicitante, não se pode considerar ilegal o comportamento da Recorrente de realizar a tributação sob essa base, ante a ausência de determinação legal nesse sentido.

Dito isso, conclui-se que eventual irregularidade no pagamento de IPI realizado pela ora Recorrente jamais poderia se fundamentar em ausência de enquadramento por ela especificamente solicitado para os produtos, transferidos da sua matriz, que vende para terceiros. Afinal, reafirme-se, o enquadramento de classes feito pelo Ministro da Fazenda dirigia-se a todo e qualquer produto que preencha determinadas características indicadas pela lei, não a um contribuinte individualmente considerado, que procedeu à solicitação.

E este raciocínio se estende ao produto “Dreher 900 ml”, industrializado diretamente pela Recorrente, em face da incorporação da empresa United Distillers & Vintners Brasil Ltda., sua fabricante original. Conforme comprovado nos autos, a pedido da incorporada, foi divulgada a classe “K” para este produto. Por essa razão e em vista dos argumentos já expostos, não havia necessidade de a Recorrente, apenas em face da mudança do fabricante do produto, solicitar um novo enquadramento ou mesmo um reenquadramento do produto.

O que a fiscalização poderia questionar no caso concreto é a existência ou não da necessidade de a ora Recorrente ter solicitado, à época, o enquadramento/reenquadramento desses produtos, diante da eventual ocorrência de fato efetivamente eleito pela lei como hipótese de obrigatoriedade de adoção deste procedimento. É o que passamos a examinar, deixando, num primeiro momento, suspensa a análise a respeito do fato de essa constatação resvalar, de alguma forma, em mudança de critério jurídico do presente Auto de Infração.

Pois bem. Nos termos da Lei nº 7.798/89 e do Decreto nº 4.544/02 (RIPI vigente à época) o enquadramento inicial do produto poderia ser alterado em face em face do comportamento do mercado na comercialização do produto, nos seguintes termos:

Lei nº 7.798/89

Art. 2º (...)

§ 4º Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, observados os limites constantes do Anexo I. (...)

Art. 3º (...)

§ 4º. Os **valores** estabelecidos para cada classe serão **reajustados automaticamente nos mesmos índices do BTN** ou, tratando-se de produtos de preço de venda controlado por órgão do Poder Executivo, nos mesmos índices e na mesma data de vigência do reajuste.

§ 5º O Poder Executivo, sempre que, em face do comportamento do mercado na comercialização do produto, julgar necessário, poderá:

a) **aumentar**, até sessenta por cento, os valores de cada classe, reajustados na forma do parágrafo anterior;

b) manter, temporariamente, o valor do imposto, ainda que alterado o do BTN.

RIPI/02

Art. 140. Os valores do imposto poderão ser alterados, pelo Ministro da Fazenda, tendo em vista o comportamento do mercado na comercialização dos produtos (Lei nº 8.218, de 1991, art. 1º).

Art. 141. A alteração de que trata o art. 140 poderá ser feita até o limite que corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável (Lei nº 8.218, de 1991, art. 1º, § 1º).

(...)

Art. 150. Art. 150. O enquadramento dos produtos nacionais nas classes de valores de imposto será feito por ato do Ministro da Fazenda, segundo (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 2º e 3º, e Nota do seu Anexo I): (...)

§ 5º Feito o **enquadramento inicial, este poderá ser alterado, de ofício** ou a pedido do próprio contribuinte, observados os limites constantes do art. 141.

Ao assim dispor, o legislador deixou claro que, à época, a oscilação de preço ou qualquer outra alteração no comportamento do mercado na comercialização do produto não impunha a obrigatoriedade de solicitação de seu reenquadramento pelo contribuinte. Pelo contrário, tal medida deveria ser adotada de ofício pelo Ministro da Fazenda, nos limites da lei.

Descendo à legislação infralegal, verifica-se que o procedimento de solicitação de enquadramento e reenquadramento de bebidas classificadas nos códigos 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI era regulamentado pela IN SRF nº 451/04, que assim dispunha:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF no

259, de 24 de agosto de 2001 , e tendo em vista o disposto na Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, e nos arts. 149 e 150 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 , Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi), resolve:

Art. 1º A partir de 1º de outubro de 2004, para a solicitação de enquadramento e reenquadramento de bebidas classificadas nos códigos 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), em classes de valores do imposto, nos termos da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, deverão ser utilizados os Formulários de Solicitação de Enquadramento e de Reenquadramento de Bebidas.

Art. 2º Os Formulários de Solicitação de Enquadramento e de Reenquadramento de Bebidas, bem assim as instruções para o preenchimento, estarão disponíveis na página da Secretaria da Receita Federal (SRF) na Internet, no endereço eletrônico <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, no link "Outros Serviços".

Parágrafo único. Os Formulários de que trata o caput deverão ser enviados, exclusivamente, por intermédio da Internet.

Art. 3º Na hipótese de imprecisão no preenchimento dos Formulários, que inviabilize a análise da solicitação, não haverá enquadramento do produto e o requerente será comunicado, por intermédio da unidade da SRF de sua jurisdição, para, se desejar, renovar o pedido.

Art. 4º No caso de produtos a serem lançados no mercado, esses poderão ser comercializados a partir da data do envio da solicitação, nos termos do art. 2º, desde que haja cumprimento das normas relativas à comercialização e à fiscalização dos mesmos, especialmente quanto ao:

I - registro especial e ao selo de controle de que trata a Instrução Normativa SRF nº 73, de 24 de agosto de 2001, se for o caso;

II - enquadramento provisório de que trata o § 6º do art. 150 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Ripi/2002, com as alterações introduzidas pelo Decreto nº 4.859, de 14 de outubro de 2003 ;

III - registro do produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa).

Art. 5º Na hipótese de diferentes estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica fabricarem produto de mesma marca, com a mesma classificação fiscal na Tipi e o mesmo tipo de recipiente, deverá ser observado o preço médio ponderado praticado pelos estabelecimentos para efeito de preenchimento dos formulários de que trata o art. 1º.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Analisando o texto IN SRF nº 451/04, acima transcrito na íntegra, verifica-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não regulou a presente matéria de forma pormenorizada. Pelo contrário, limitou-se a estabelecer que na hipótese de mais de um

estabelecimento industrial da mesma pessoa jurídica fabricar produto de **mesma marca, com a mesma classificação fiscal na Tipi e o mesmo tipo de recipiente**, deverá ser observado o preço médio ponderado praticado pelos estabelecimentos para efeito de preenchimento dos formulários de solicitação de enquadramento ou reenquadramento da bebida.

Ao assim prescrever, deixou claro que a única consequência jurídica estipulada para o fato de mais estabelecimento industrial da mesma pessoa jurídica fabricar idêntico produto é a necessidade de o formulário de solicitação de enquadramento ou reenquadramento da bebida **ser preenchido com o preço médio ponderado praticado pelos estabelecimentos, e não com o preço normal da operação de venda do solicitante**.

Esta disposição permite concluir, ainda que a *contrario sensu*, que sequer nas normas inferiores existia regra obrigando cada estabelecimento a solicitar o enquadramento de bebida na classe de valores. Pelo contrário, defender a necessidade de enquadramento fiscal específico editado para cada estabelecimento esvazia de sentido a regra do art. 5º, que configurava verdadeiro instrumento para que a classificação pudesse refletir o preço do produto de todos os estabelecimentos industriais (propriamente ditos ou por equiparação, como é o caso da Recorrente).

Isso fica ainda mais evidente nas *Orientações para Solicitação de Enquadramento e Reenquadramento* de que trata a IN SRF nº 451/04 quando determina que deve ser realizada Solicitação de Reenquadramento nas hipóteses em que uma determinada marca de produto **deixe de ser comercializada por certo estabelecimento industrial ou equiparado a industrial e passe a ser comercializado por outro, ainda que pertencente à mesma pessoa jurídica**. Com efeito, como o enquadramento nas hipóteses de fabricação/comercialização por mais de um estabelecimento da pessoa jurídica era feito levando-se em conta o preço médio ponderado praticado pelos estabelecimentos, era muito provável que quando um deles deixasse de fabricar/comercializar o produto, a classe de valores estipulada não mais refletiria a realidade. Daí a necessidade de reenquadramento.

O caso concreto, todavia, não se enquadra nesta situação, uma vez que, no período fiscalizado, filial e matriz comercializavam/industrializavam os produtos em questão.

Vê-se, portanto, que nenhuma dessas disposições servia de fundamento para exigir da Recorrente o enquadramento ou reenquadramento dos produtos que industrializava/comercializava.

Referida Instrução Normativa apenas foi revogada pela IN SRF nº 796, de 20 de dezembro de 2007, que passou a assim dispor:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto na Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, e nos arts. 149 e 150 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi), alterados pelo Decreto nº 4.859, de 14 de outubro de 2003 e pelo Decreto nº 6.158, de 16 de julho de 2007, resolve:

Art. 1 ° Fica aprovado o Sistema IPI - Solicitação de Enquadramento de Bebidas (IPI-Enquad) e suas respectivas instruções de preenchimento, constantes do Anexo Único desta Instrução Normativa, para as solicitações de enquadramento e reenquadramento de bebidas de produção nacional classificadas nos códigos 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), em classes de valores do imposto, nos termos da Lei n ° 7.798, de 10 de julho de 1989.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos produtos do código 2208.30 da Tipi, originários de países integrantes do Mercado Comum do Sul (Mercosul).

Art. 2 ° Os formulários de solicitação de enquadramento e de reenquadramento de bebidas, bem como as instruções para o preenchimento, estarão disponíveis no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, no link "Outros Serviços".

Parágrafo único. Os formulários de que trata o caput deverão ser enviados, exclusivamente, por intermédio da Internet.

Art. 3 ° Na hipótese de imprecisão no preenchimento dos formulários que inviabilize a análise da solicitação, a mesma será indeferida e o requerente será comunicado, por intermédio da unidade da RFB de sua jurisdição, para, se desejar, renovar o pedido.

Art. 4 ° Os produtos a serem lançados no mercado poderão ser comercializados a partir da data do envio da solicitação, nos termos do art. 2°, desde que haja cumprimento das normas relativas à comercialização e à fiscalização dos mesmos, especialmente quanto ao:

I - registro especial e ao selo de controle de que trata a Instrução Normativa SRF n ° 504, de 3 de fevereiro de 2005, se for o caso;

II - enquadramento provisório de que trata o § 6 ° do art. 150 do Decreto n ° 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi); e

III - registro do produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa).

Art. 5 ° Deverá ser utilizada a solicitação de reenquadramento de bebidas para marcas de produtos já comercializadas que tenham as condições de comercialização modificadas, de forma que resulte em alteração na classe de valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em que se enquadra o produto.

Art. 6 ° Na hipótese de diferentes estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica fabricarem produto de mesma marca comercial, com a mesma classificação fiscal na Tipi, o mesmo tipo de recipiente e a mesma faixa de capacidade, deverá ser informado o preço médio ponderado praticado pelos estabelecimentos para efeito de preenchimento dos formulários de que trata o art. 2°.

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

I - o estabelecimento que passe a comercializar produto já comercializado por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica deve utilizar o formulário de solicitação de enquadramento de bebidas; e

II - o estabelecimento que já comercializa o produto deve utilizar o formulário de solicitação de reenquadramento de bebidas.

Art. 7º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Como é possível perceber, a presente Instrução Normativa trouxe três alterações substanciais no que diz respeito à solicitação de enquadramento/reenquadramento.

A primeira delas diz respeito à obrigação, até então inexistente, de o contribuinte solicitar o reenquadramento de bebidas para marcas de produtos já comercializadas que **tenham as condições de comercialização modificadas, de forma que resulte em alteração na classe de valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** em que se enquadra o produto. Como já visto, esse procedimento até então era feito de ofício pelo Ministro da Fazenda, nos termos do art. 2º, §4º, e 3º, §§ 4º e 5º, da Lei nº 7.789/98 c/c arts. 140, 141 e 150, § 5º do RIPI/02.

A segunda delas, também inaugural, é a determinação para que o estabelecimento que passe a comercializar produto já comercializado por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica realize solicitação de enquadramento autônomo.

A terceira, por sua vez, é a imposição para que o estabelecimento que já comercializa o produto, na hipótese de diferentes estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica fabricarem o mesmo produto, solicite o reenquadramento de bebidas.

Não é preciso maior esforço para perceber que a referida Instrução Normativa inovou no sistema, estabelecendo três normas até então inexistentes.

A despeito de entender não se tratar aqui de matéria sob reserva de lei, certo é que referidos comandos, por serem nitidamente inaugurais, não podem se voltar para o passado, devendo projetar efeitos exclusivamente para o futuro, para os fatos ocorridos após o início de sua vigência (**20.12.07**).

Dito isso, e tendo em vista que o caso concreto refere-se basicamente a duas situações: (i) estabelecimento que incorpora outro e, a partir daí, passa a industrializar determinada bebida (Dreher 900 ml) e (ii) estabelecimento que comercializa produto já comercializado por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, em relação às quais a Instrução Normativa passou a impor o dever de realizar solicitação de reenquadramento (art.5º e 6º, II, respectivamente), conclui-se que, apenas a partir de **20.12.07** a Recorrente não mais poderia recolher o IPI com base nos atos declaratórios até então existentes.

Esclareça-se que a situação (i), por si só, se enquadra como modificação de condições de comercialização, razão pela qual se lhe aplica o art. 5º, independentemente, da efetiva alteração do preço.

Em face do exposto, verifica-se que o Recorrente estava obrigado apenas a partir de 20.12.07 a solicitar o reenquadramento dos produtos que comercializava.

Neste ponto, vale ressaltar que não procede a alegação da Recorrente no sentido de que apenas com a edição do Decreto nº 6.501/08, que alterou o RIPI/2002, é que teria sido estabelecida tal obrigação. Com efeito, referido decreto, no que se refere à presente matéria assim estabeleceu:

§ 9º Deverá ser solicitado, até o dia 1o de julho de cada ano, o reenquadramento das marcas de produtos já comercializadas que tenham seus preços alterados, de forma que esta alteração resulte em modificação na classe de valores do IPI em que se enquadra o produto. (Incluído pelo Decreto nº 6.501, de 2008)

§ 10. O reenquadramento de que trata o § 9º será efetuado com base na média ponderada dos preços praticados nos últimos doze meses pelas suas respectivas quantidades, excluindo-se o mês de junho do ano da solicitação e incluindo-se o mês de junho do ano anterior. (Incluído pelo Decreto nº 6.501, de 2008)

Note-se que houve aqui mais uma alteração no procedimento de solicitação de enquadramento e reenquadramento de bebidas. Determinou-se o reenquadramento anual obrigatório para todas as empresas, até então inexistente.

Assim, diversamente do que sugere a Recorrente, não se trata de mera complementação das disposições estabelecidas pela IN SRF nº 796/07, mas a fixação de nova hipótese de obrigatoriedade de solicitação de reenquadramento, relativa exclusivamente a modificação do preço (e não a qualquer outra modificação das condições de comercialização), sujeita a tratamento específico, feito com base na média ponderada dos preços praticados nos últimos doze meses pelas suas respectivas quantidades, excluindo-se o mês de junho do ano da solicitação e incluindo-se o mês de junho do ano anterior.

Por fim, vale ressaltar que a presente interpretação não implica mudança de critério jurídico, haja vista que o Auto de Infração, para este período, fundamentou-se na IN SRF nº 796/07.

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar as exigências relativas aos fatos ocorridos anteriormente a 20.12.07.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé