



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

<b>Processo nº</b>	10480.722427/2009-15
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-004.137 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de abril de 2017
<b>Matéria</b>	AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
<b>Recorrente</b>	PERNOD RICARD BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008

**PERÍCIA. CONSTATAÇÃO. ERRO MATERIAL.**

Deve-se acatar o resultado da perícia, quando resta demonstrado que, na elaboração do auto de infração, houve erro material, levando a correção do lançamento anteriormente verificado.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, para **excluir** do auto de infração os valores originários lançados nas respectivas competências, conforme os valores das colunas 13 e 14 da planilha "DEMONSTRATIVO DOS VALORES DO IPI A SEREM EXIGIDOS APÓS A DILIGÊNCIA FISCAL. A Conselheira Lenisa Prado se declarou impedida.

*(assinatura digital)*

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza -Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araujo.

## Relatório

Trata-se de auto de infração, lavrado em 16 de novembro de 2009, referente aos fatos jurídicos tributários do período de 10.06.2004 a 31.12.2008. O lançamento de ofício foi realizado com fundamento na falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados - IPI. Do Termo de Informação Fiscal, fls. 179/188<sup>1</sup>, extraem-se as infrações apuradas pela fiscalização:

a) **FALTA DE ENQUADRAMENTO - SAÍDAS DE PRODUTOS COM INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.**

*O estabelecimento matriz da PERNOD RICARD DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, doravante denominada PERNOD, tem como atividade a fabricação de outras aguardentes e bebidas destiladas, CNAE 1111-9-02.*

*No período fiscalizado foram comercializados os produtos relacionados na tabela 1. Nem todos os produtos foram industrializados pelo estabelecimento matriz. É o caso, por exemplo, dos vinhos, que foram industrializados pela filial localizada em Santana do Livramento - RS. As transferências de produtos entre os estabelecimentos ocorreram com a suspensão do IPI prevista no artigo 42, inciso X, do RIPI/2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), Decreto nº 4.544/2002. A PERNOD comercializou ainda produtos de mesma "marca" dos seus de industrialização própria de terceiro, como, por exemplo, os produtos de código 9756 (Conhaque Domecq 1000 ml), 9759 (Vodka Ikowa Cristal 980 ml) etc.*

*(...)*

*Os produtos estão submetidos ao regime de tributação previsto no artigo 139 do RIPI/2002. Sujeitam-se ao imposto, por unidade, de acordo com as classes de valores de IPI, em Reais, constantes da Nota Complementar NC (22-3) à TIPI (Tabela de Incidência do IPI).*

*(...)*

*De acordo com o artigo 143 do RIPI/2002, os produtos sujeito ao regime pagarão o IPI uma única vez (os nacionais, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial; os estrangeiros, por ocasião do desembarque*

---

<sup>1</sup> Todas as páginas referidas no voto correspondem ao e-processo.

---

aduaneiro), ressalvado o caso de industrialização por encomenda, quando o imposto será devido na saída do estabelecimento industrializador e na saída do estabelecimento encomendante. Neste caso, o estabelecimento encomendante poderá creditar-se do imposto cobrado na saída do estabelecimento executor da encomenda (art. 143, §2º).

(...)

Quanto ao preço de venda, a IN SRF nº 451/2004 determina que 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. A IN SRF nº 451/2004 foi revogada pela IN RFB nº 796/2007, que instituiu o Sistema de Solicitação de Enquadramento de Bebidas (IPI-Enquad) via internet e manteve o mesmo procedimento na apuração do preço de venda.

(...)

Intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal 01 (doc. Anexo) a apresentar os ADE (Ato Declaratório Executivo) que divulgaram o enquadramento de seus produtos, a PERNOD apresentou a "RELAÇÃO PRODUTOS/ADE" (doc. Anexo), na qual se constata que não existe ADE de enquadramento para os produtos relacionados na tabela 3.

(...)

Além de não ter solicitado o enquadramento/reenquadramento, a PERNOD adotou nas saídas dos produtos da tabela 3 classes de valores de IPI menores que as calculadas de acordo com as regras previstas no artigo 150 do RIPI/2002, o que resultou em lançamento de imposto menor que o devido.

(...)

Certificados de que as classes de valores de IPI adotadas pela PERNOD nas saídas dos produtos não têm amparo em atos administrativos, calculamos o preço médio ponderado de venda e solicitamos à autoridade administrativa da DRF/RECIFE o enquadramento de ofício.

(...)

b) **ENQUADRAMENTO NORMAL - SAÍDAS DE PRODUTOS COM INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.**

Foram constatadas diversas saídas sem lançamento do imposto ou com lançamento a menor. É o caso, por exemplo, do WHISKY TEACHER'S 1000 ML (anexamos cópia de algumas notas fiscais).

(...)

c) **REENQUADRAMENTO DE PRODUTOS - SAÍDAS DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO OU COM INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.**

*Conforme já mencionado, a partir de 24/12/2007 era obrigatória a solicitação de reenquadramento para marcas de produtos já comercializadas que, por algum motivo, tiveram as condições de comercialização modificadas, de forma a alterar a classe de valores do IPI em que se enquadravam os produtos.*

*Desde então, a PERNOD deveria verificar se o IPI calculado sobre o preço de venda resultava em valor que indicasse a necessidade de reenquadramento dos produtos, principalmente se considerarmos que mais de 60% (sessenta por cento) das suas vendas correspondem a produtos (rum montilla, vodka orloff, whisky natu nobilis e whisky passport) que tiveram o seu enquadramento concedido em 1999. Portanto, há mais de oito anos de 2007.*

*Em caso positivo, era obrigatório o pedido de reenquadramento e a falta de providência neste sentido deve ser suprida pelo reenquadramento de ofício, conforme prevêem os §§4º e 5º do artigo 150 do RIPI/2002.*

Cientificada do auto de infração, a Recorrente apresentou impugnação administrativa, fls. 1771/1790, onde arguiu o seguinte:

i) Embora ela tivesse regularmente recolhido o IPI, de acordo com as classes indicadas em Atos Declaratórios, expedidos pela Secretaria da Receita Federal, ela foi surpreendida com a lavratura do presente Auto de Infração, no qual lhe são exigidas supostas diferenças de IPI, acrescidas de multa, sob o fundamento de que teria recolhido a menor o imposto;

- Em preliminar:

ii) Que em relação ao item "a" do Termo de Informação Fiscal, intitulado "Falta de enquadramento - saída de produtos com insuficiência de lançamento do imposto", foi realizada adesão - com exceção do período atingido pela decadência - ao parcelamento dos valores nos termos da Lei nº 11.941/2009;

O parcelamento também atinge parcialmente o item "b" do Termo de Informação Fiscal, intitulado "Enquadramento normal - saídas de produtos com insuficiência de lançamento do imposto". Nesse caso, a adesão ao parcelamento, bem como a consequente desistência/renúncia à impugnação, refere-se unicamente às diferenças de IPI, apuradas em relação ao produto denominado "Whisky Teachers".

iii) Que há decadência parcial em relação aos fatos ocorridos anteriormente à 19 de novembro de 2004, uma vez que ela teve ciência do auto de infração em 19 de novembro de 2009 e que houve pagamento do tributo, sendo que o auto de infração exige apenas a diferença;

- No mérito:

iv) Item "b" do Termo de Informação Fiscal:

Em relação ao produto "Vodka Smirnoff", alega que há erro no auto por ter considerado cada unidade (garrafa) vendida como se fosse uma caixa do produto (que contém, via de regra, 12 unidades/garrafas).

Para alguns outros produtos, a fiscalização considerou que não houve o destaque do IPI, razão pela qual cobra a totalidade do imposto. Ela alega que se trata de casos, contudo, em que o imposto havia sido anteriormente pago, razão pela qual não houve novo destaque/recolhimento por ocasião da emissão das notas fiscais indicadas pela fiscalização.

Ela relata que presenteia funcionários e clientes com bebidas de sua produção, como tais presentes são oferecidos em unidades, para viabilizar o procedimento, efetua a baixa de determinadas caixas (que contêm, em regra, 12 garrafas) de seu estoque contábil, destacando normalmente o IPI.

Tais caixas, portanto, são baixadas do estoque contábil, com o pagamento de IPI, para posteriormente oferecimento a terceiros, individualmente, sem a incidência do imposto (o IPI das bebidas alcoólica, como se sabe, obedece ao regime de incidência única - art. 4º, da Lei nº 7.798/89- salvo no casos de industrialização por encomenda).

Relata que um terceiro equívoco diz respeito à exigência do total do IPI sobre operações em que houve o regular destaque do imposto e cita como exemplo a nota fiscal nº 34466, de 23/08/2004, no qual há o destaque do IPI relativo ao produto "Vinho Almadén", no valor de R\$ 6,72, enquanto o anexo ao auto aponta que não teria havido pagamento algum.

O mesmo sucedeu com as notas indicadas no demonstrativo anexo (doc.06), cuja totalidade segue anexa, comprovando, assim, que a exigência não prospera, tendo havido, provavelmente, falha da fiscalização na apuração e processamento dos números.

Outro equívoco diz respeito às operações indicadas no demonstrativo anexo (doc. 07) em que não houve, de fato, destaque do IPI na saída, tendo havido, contudo, o cancelamento das operações, com a regular emissão de notas de entrada. O demonstrativo referido (doc. 07) aponta as notas de saída em que tal fato (cancelamento) ocorreu, com a respectiva indicação das notas de entrada correlatas.

Por último, no que diz respeita aos produtos "Whisky Wall Street" e "Whisky Long John", houve dois equívocos.

O primeiro consiste na inversão de notas feitas pela fiscalização, que considerou um produto no lugar do outro (isto é, as notas tidas pela fiscalização como atinentes à comercialização do "Wall Street" referem-se a vendas do "Long John" e vice-versa). Tal equívoco ocorreu com as notas indicadas no demonstrativo anexo (doc.08).

O segundo equívoco consiste em não ter a fiscalização considerado que tais produtos foram adquiridos de outra empresa ("Allied Domecq"), conforme comprovam algumas notas fiscais de aquisição de alguns produtos (doc.09). Por ocasião da aquisição dos produtos da referida empresa, ressalta-se que já havia tido o destaque do IPI, ou seja, a Recorrente comprou mercadorias **já tributadas** (cf. demonstrativo e notas fiscais que seguem anexas - doc. 10)

Pleiteia pela perícia contábil a fim de constatar os equívocos demonstrados.

v) Item "c" do Termo de Informação Fiscal:

Alega a Recorrente que o IPI, devido pelo setor de bebidas, permaneceu, durante um longo período, carente de disciplina completa.

Até julho de 2008, não havia nada na legislação que dispusesse acerca da necessidade de reenquadramentos sucessivos a cada alteração de preço, até porque eventual defasagem entre o preço do produto e a classe inicialmente enquadrada poderia simplesmente ser resolvida com o reajuste, pela própria Receita Federal, do valor unitário da classe, medida simples e que atingiria automática e concomitantemente numerosos contribuintes.

Diz que a autoridade administrativa não pode criar obrigação que não possua previsão legal em razão do princípio da legalidade tributária.

E alega que apenas, em 02 de julho de 2008, sobreveio o Decreto nº 6.501/08, que alterou o RIPI para determinar o reenquadramento anual obrigatório para todas as empresas, justamente para equalizar o IPI devido.

Que o referido Decreto trouxe duas consequências relevantes:

a) a primeira, a confirmação de que, anteriormente, não havia qualquer disposição legal ou regulamentar que obrigasse o contribuinte a formular novos reenquadramentos por ocasião do reajuste de preços. A IN nº 796/07, nesse sentido, padece de manifesta ilegalidade, por carecer de fundamento em qualquer ato normativo legítimo que pudesse ampará-la;

b) a segunda consequência relevante diz respeito à legitimidade da alteração perpetrada pelo Decreto nº 6.501/08, sob o aspecto material, por ter preservado a neutralidade do IPI enquanto elemento definidor do preço e, portanto, influente na questão da concorrência.

vi) Por fim, pugna pela ilegitimidade da multa isolada.

Sobreveio, então, acórdão da DRJ/Recife, fls. 2509/2528, que considerou a impugnação procedente em parte no que se refere à decadência e delimitou o objeto em relação ao período não parcelado:

**ASSUNTO:      IMPOSTO      SOBRE      PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008*

*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.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008*

**DECADÊNCIA PARCIAL. IPI. RECONHECIMENTO.**

*A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. No caso vertente, como houve a realização de pagamentos, mesmo que parciais, e não ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a regra de contagem para lançamentos por homologação impõe o início de contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador.*

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*As decisões de órgãos singulares ou colegiados de jurisdição administrativa possuem efeito inter partes. Para que se constituam em normas complementares da legislação tributária, necessitam de eficácia normativa a ser atribuída por lei.*

**DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.**

*As decisões judiciais, não proferidas pelo STF, sobre a constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2008*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

*A apreciação de constitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos bem como a afronta a princípios constitucionais está deferida ao Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.*

**ÔNUS DA PROVA.**

*É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA.**

*Indefere-se o pedido de perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.*

**ACATAMENTO EXPRESSO.**

*Considera-se definitiva a exigência decorrente de infração à legislação tributária cuja ocorrência foi expressamente acatada pelo contribuinte, com o débito sendo incluído em parcelamento fiscal.*

A contribuinte, irresignada, apresentou recurso voluntário, fls. 2554/2568, onde repisou a argumentação da impugnação.

Os autos subiram a este Egrégio Tribunal Administrativo, no qual sobreveio a Resolução nº **3402000.455**, fls. 2607/2613, do relator Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, onde determinou, *in verbis*:

*Isto posto voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que: a) a Recorrente seja intimada a fornecer e juntar a comprovação dos supostos equívocos de fato alegados na peça recursal; b) que depois de confrontar os supostos equívocos alegados com os Demonstrativos do crédito tributário anexos ao AI, a d. Fiscalização informe conclusivamente (com demonstrativos) sobre a existência (ou não) e sobre a exatidão (ou não), dos supostos equívocos acusados pela Recorrente que reduziriam o crédito tributário e em que medida; c) seja a Recorrente intimada das informações fiscais para manifestação no prazo de 10 dias, retornando os autos a julgamento.*

A Recorrente foi intimada para o cumprimento da diligência, manifestou-se, e, posteriormente, houve a elaboração de um Termo de Encerramento da Diligência, fls. 2800/2811.

Posteriormente, a Recorrente manifestou-se a respeito da diligência, fls. 2840, onde deixou claro que não tem nada a opor-se em relação à diligência

**Voto**

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

**1. Dos requisitos de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo e trata-se de matéria que pertence a este colegiado.

**2. No mérito****2.1. Item II do Auto de Infração - Saídas de produtos com insuficiência de lançamento do imposto**

A Recorrente demonstrou na impugnação que alguns valores do item II do Auto de Infração - com exceção daqueles que foram objeto de parcelamento - estão incorretos. Tais demonstrações foram objeto da diligência, realizada no curso deste processo administrativo e, posteriormente, à sua realização, houve manifestação da contribuinte, fls. 2840, na qual expressou que não tinha nada a opor-se em relação à diligência.

Para melhor compreensão do que foi objeto de contestação e análise, citar-se-á a alegação da Recorrente e, posteriormente, o resultado da perícia que analisou os documentos apresentados na impugnação a fim de buscar os erros materiais cometidos no curso da fiscalização. Foram objeto de análise os documentos 04 a 10 da impugnação:

**a) Vodka Smirnoff**

A Recorrente alegou, *in verbis*, fls. 2557:

*No que respeita ao produto "Vodka Smirnoff", a fiscalização, em diversas ocasiões, considerou cada unidade (garrafa) como se fosse uma caixa do produto (que, em regra, contém 12 garrafas), o que obviamente implica a apuração de IPI a maior. Para comprovar, exemplificativamente, o alegado, a Recorrente juntou com a impugnação ("doc.04") a nota fiscal nº 33480 (a primeira indicada no Anexo "Saídas com IPI Lançado a Menor - Enquadramento Normal"), em que a fiscalização apurou o IPI sobre 36 unidades enquanto, na verdade, foram comercializadas apenas 3 unidades.*

*O mesmo ocorreu com outras operações, conforme demonstrativo igualmente juntado com a impugnação ("doc.04").*

A verificação e o resultado no transcurso da diligência, fls. 2801/2801, foi o seguinte:

*Por vezes o contribuinte remetia algumas unidades (e não caixas) para os seus estabelecimentos localizados no Rio de Janeiro e em São Paulo, onde se situa o setor de controle de qualidade.*

*Durante a fiscalização, constatamos esse tipo de ocorrência e levantamos todas as notas fiscais em que a saída tinha como unidade garrafa ao invés de caixa, fazendo o seguinte teste: dividimos o valor do produto pela quantidade indicada na nota fiscal e comparamos o resultado obtido com o preço médio da caixa. Caso o valor encontrado não fosse compatível com o preço médio, as notas fiscais eram identificadas, a unidade certificada, e, se fosse o caso, convertida para garrafa (já que a unidade padrão utilizada no levantamento era caixa).*

*Notas fiscais de transferência, (CFOP 6.949), não passaram no teste da fiscalização, porque embora tivesse constado tratar-se de saídas de "GF" (garrafas), o resultado da divisão era compatível com o preço médio da caixa, razão pela qual o IPI foi apurado como se tratasse de caixas.*

*Verificamos a planilha 01 e as notas fiscais apresentadas na diligência fiscal e constatamos que houve indevidamente a troca*

*da unidade de medida para este produto, ressaltamos, porém, que o valor do produto na nota fiscal é compatível com o preço médio de caixa e não de garrafa. Portanto para o Doc. 04 da impugnação, excluímos nesta diligência fiscal todos os itens relacionados neste demonstrativo, para corrigirmos este equívoco ocorrido no auto de infração.*

**b) Alguns produtos que a fiscalização considerou sem destaque de IPI**

A Recorrente alegou *in verbis*, fls. 2558:

*Para alguns produtos, a fiscalização considerou que não houve o destaque do IPI, razão pela qual cobrou a totalidade do imposto. A Recorrente demonstrou, no entanto, que não houve o pagamento do IPI porque o imposto, de incidência única (Lei nº 7.798/89, art. 4º), já havia sido pago anteriormente. Foram juntados demonstrativos a respeito ("doc.05" e "doc.06" anexados à impugnação). A título exemplificativo, foi juntada uma nota fiscal (nº 34466, de 23/08/2004) com o destaque do IPI (R\$ 6,72), ao passo que o imposto foi, inadvertidamente, exigido no Auto de Infração.*

O resultado da diligência foi no seguinte sentido, fls. 2802/2803:

*Analisando os documentos anexos (Doc.05), e a planilha 02 apresentada na diligência fiscal, concluímos que os valores das quantidades e do IPI corretos a serem exigidos estão de acordo com os dados da planilha 02 que nos foi apresentada nesta diligência fiscal. Apenas nos itens das notas fiscais nºs 42.234 a 42.440 as quantidades e os valores do IPI lançados no auto de infração estão corretos, e estão de acordo com a planilha 02. Para todos os outros itens relacionados no anexo (Doc.05), houve multiplicação indevida das quantidades, e por consequência, os valores do IPI também foi multiplicado no auto de infração.*

*Estamos corrigindo agora estes valores que ficam de acordo com as colunas 11 e 14 da planilha 02, apresentada nesta diligência fiscal.*

*(...)*

*Quanto aos produtos indicados no demonstrativo - "Doc. 06" - não é possível afirmar que, em todos os casos, houve o destaque do IPI, pois embora nas notas fiscais saíram com o destaque do IPI, mas o imposto não veio a ser debitado no Livro de Saída e, por conseguinte no Livro Registro de Apuração do IPI.*

*Neste caso após nossa intimação na diligência fiscal, o contribuinte constatou que houve, de fato, equívoco de sua parte, conforme documento anexado na diligência, nos seguintes termos: "Por motivo que desconhece (provavelmente, falha operacional), as Notas Fiscais saíram com destaque do IPI, mas o imposto não veio a ser debitado no Livro de Saída e, por consequência, não foi considerado na apuração dos respectivos períodos envolvidos ",*

Somente quanto à nota fiscal nº 36.989 (doc.06) houve o destaque do IPI. Para essa Nota, todavia, sucedeu o mesmo problema do cômputo equivocado no número de unidades vendidas. Enquanto, por exemplo, para o produto "Vinho Almaden Cabernet" foram vendidas 8 unidades, a própria suplicante calculou o IPI equivocadamente sobre 96 unidades (equivalente a 8 caixas), vindo a apurar um IPI de R\$ 53,76, quando o correto, considerando a letra J (R\$ 0,56), seria de R\$ 4,48. O Auto de Infração, por sua vez, calculou o IPI sobre 1.152 garrafas (8 x 12 x 12), o que obviamente deve ser corrigido para evitar a cobrança a maior. O mesmo sucedeu com os demais produtos dessa nota fiscal.

Portanto para o Doc.06 da impugnação, corrigimos as quantidades dos itens da nota fiscal nº 36.989, e mantivemos os valores (quantidades e IPI), exigidos no auto de infração dos outros itens das notas fiscais.

### c) Operações canceladas

A Recorrente alegou, fls. 2558:

Outro equívoco diz respeito às operações indicadas no demonstrativo "doc.07" juntado com a impugnação. Referem-se a casos em que não houve o destaque do IPI pelo fato de que as operações foram canceladas, com a regular emissão de notas de entrada, nos termos do RIPI.

O resultado da diligência ao analisar o doc. 07 da impugnação foi no seguinte sentido, fls. 2803/2805:

Verificamos na diligência fiscal que não foram apresentadas nem na impugnação nem na diligência fiscal as seguintes notas fiscais de devolução/cancelamento relacionadas no doc. 07 pelo contribuinte: 79.172, 79.538, 79.635, 80.214, 80.277, e 80.457, (4 itens); Totalizando 9 itens sem identificação do documento indicado em sua planilha.

(...)

Feitas estas considerações, mantivemos no auto de infração as seguintes notas fiscais relacionadas no doc. 07 pelo contribuinte que não foram apresentadas nem na impugnação nem na diligência as notas de devolução/cancelamento: 79.172, 79.538, 79.635, 80.214, 80.277, e 80.457, (4 itens). Consideramos como canceladas as notas fiscais de venda cujos valores da base de cálculo do IPI são nulos, e que foram apresentadas as respectivas notas fiscais de devolução/cancelamento, apesar do contribuinte não ter seguido corretamente a legislação do IPI.

### d) Whisky Wall Street 1000ml e Whisky Long John 750ml

A Recorrente destaca os seguintes erros na apuração dos referidos produtos, fls. 2558:

(...) no tocante aos produtos "Whisky Wall Street 1000ml" e "Whisky Long John 750ml", foram apontados dois equívocos na impugnação. O primeiro consiste na inversão de notas feitas pela fiscalização, que considerou um produto no lugar do outro (isto é, as notas tidas pela fiscalização como atinentes à comercialização do "Wall Street" referem-se a vendas do "Long John" e vice-versa). O demonstrativo "doc.08" juntado com a impugnação relaciona as operações em que houve esse problema.

O segundo equívoco consiste em não ter a fiscalização considerado que tais produtos foram adquiridos de outra empresa ("Domecq"), conforme contrato juntado com a impugnação ("doc.09"). Por ocasião da aquisição do estoque da referida empresa, parte dos produtos já havia tido o destaque do IPI, ou seja, a Recorrente comprou mercadorias já tributadas (cf. demonstrativo e notas fiscais juntadas com a impugnação - "doc. 10").

No cumprimento da diligência, apurou-se o seguinte em relação ao primeiro equívoco, fls. 2805/2806:

Nos 09 (nove) itens relacionados na planilha do Doc.08, para os produtos indicados como "WHISKY LONG JOHN 12X750ML", pelas notas fiscais apresentadas, constam como descrição do produto: "WHISKY WALL STREET 12X1000ML". Isto ocorreu apenas no período de apuração 2d-06/2006, em virtude de equívoco do contribuinte, que transmitiu à SEFAZ-PE a informação de que se tratava de venda de outro produto. Para os outros 03(três) itens relacionados na planilha do Doc.08, existe nas notas fiscais respectivas a indicação de outros produtos, que não os indicados na planilha da fiscalização, em virtude do mesmo equívoco do contribuinte ao transmitir as informações à SEFAZ.

Retiramos então do auto de infração todos os itens relacionados no Doc.08 dos nossos demonstrativos.

(...)

E em relação ao segundo:

Com relação aos produtos discriminados como WHISKY WALL STREET 12X1000ML, WHISKY LONG JOHN 12 X 750M e WHISKY TEACHER'S 40% 6 X 750ML LICORERA, podemos afirmar que as operações indicadas no demonstrativo juntado pelo contribuinte - "doc. 10" - tiveram o IPI destacado anteriormente às vendas indicadas no Auto de Infração, quando tais produtos ainda eram fabricados por outra empresa.

As notas fiscais apresentadas pelo contribuinte mostram que o estabelecimento da PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, situado no Rio de Janeiro, realmente recebeu do estabelecimento da ALLIED DOMEQ BRASIL END E COM LTDA, situado no Rio Grande do Sul, com destaque do imposto, várias caixas desses produtos. Constatamos também que produtos com a mesma descrição dos recebidos do Rio

*Grande do Sul foram transferidos pelo estabelecimento do Rio de Janeiro para a matriz da PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, em Recife, nas quantidades mostradas na tabela 1, abaixo, que mostra inclusive as devoluções de vendas.*

(...)

*Comparando as quantidades recebidas em transferências com as quantidades vendidas sem destaque de IPI, chegamos ao seguinte resultado:*

*a) WHISKY WALL STREET 12X1000ML*

*Quantidades recebidas/devolvidas: 5.934 caixas.*

*Quantidades vendidas sem destaque de IPI: 6.095 caixas.*

*Diferença apurada: 161 caixas.*

*b) WHISKY LONG JOHN 12 X 750ML*

*Quantidades recebidas/devolvidas: 1.158 caixas.*

*Quantidades vendidas sem destaque de IPI: 961 caixas.*

*Diferença apurada: não há.*

*c) WHISKY TEACHER'S 40% 6 X 750ML LICORE*

*Quantidades recebidas: 500 caixas.*

*Quantidades vendidas sem destaque de IPI: 489 caixas.*

*Diferença apurada: não há.*

*Pode-se observar diferença entre as entradas/devoluções e as saídas apenas para o produto WHISKY WALL STREET. Além dessa divergência, ressaltamos que não existe nos controles da Receita Federal enquadramento desses produtos para a empresa ALLIED DOMEQ BRASIL IND E COM LTDA. Os produtos foram enquadrados em classe de valor do imposto através do ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N° 59, de 07/10/2005, para os estabelecimentos matriz e filial 13 da empresa PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.*

*Pelo exposto, não dispomos de elementos para certificar, com absoluta certeza, que os produtos vendidos sem destaque do IPI pelo estabelecimento situado em Recife são os mesmos adquiridos da ALLIED DOMEQ BRASIL IND E COM LTDA, com o destaque do imposto.*

*De qualquer modo, antecipando-nos à possibilidade deste Conselho não concordar com as conclusões da fiscalização, levantamos os valores de IPI cobrados no Auto de Infração, limitando os valores apurados às quantidades de produtos recebidas em transferência/devoluções, uma vez que estas são menores que as quantidades vendidas sem destaque de IPI, como*

demonstrado nas tabelas 1 e 2, acima, considerando que as primeiras quantidades que entram são as primeiras que saem.

E a diligência conclui ao final que, fls. 2808:

*Confrontando-se aos valores lançados no auto de infração com as conclusões expostas acima nesta diligência fiscal chegamos aos valores lançados na planilha analítica "**"DEMONSTRATIVO DOS VALORES DO IPI A SEREM EXIGIDOS APÓS A DILIGÊNCIA FISCAL**", anexa a este processo, que reduz o presente auto de infração.*

(...)

*Pelo exposto nesta diligência fiscal, em função dos motivos citados mais acima, tem-se a necessidade de retificar o Auto de Infração com a **EXCLUSÃO/REDUÇÃO dos valores originários lançados nas respectivas competências**, conforme os valores das colunas 13 e 14 da planilha "DEMONSTRATIVO DOS VALORES DO IPI A SEREM EXIGIDOS APÓS A DILIGÊNCIA FISCAL", anexa, assim como os respectivos consectários legais.*

A Recorrente manifestou-se em relação à diligência e não se opôs a qualquer aspecto. Diante dos erros materiais, que foram apurados e retificados na diligência, mantém-se o resultado da diligência na íntegra e no que concerne à diferença entre as entradas/devoluções do produto Whisky Wall Street mantém o enquadramento em classe de valor do imposto, fornecido pelo Ato Declaratório Executivo nº 59, de 07.10.2005.

## 2.2. Instrução Normativa nº 796/2007

A Recorrente se opõe contra a Instrução Normativa nº 796/2007 e diz que o IPI devido pelo setor de bebidas permaneceu um longo período sem disciplina completa, afirmindo que, até meados de 2008, não havia nada na legislação que dispusesse acerca da necessidade de reenquadramentos sucessivos a cada alteração de preço.

Que a criação de uma obrigação sem a previsão legal desrespeita o princípio da legalidade tributária e defende que apenas, em 02 de julho de 2008, foi editado o Decreto nº 6.501/2008, que alterou o RIPI para determinar o reenquadramento anual obrigatório para todas as empresas com o objetivo de equalizar o IPI devido. Posteriormente, foi editado o Decreto nº 6.520/08, determinando que, especificamente para o ano de 2008, o reenquadramento anual deveria ser feito durante o mês de setembro, o que foi regularmente cumprido pela Recorrente (no RIPI atual, a regra do reenquadramento anual, a ser feito no mês de junho de cada ano, foi incorporada no artigo 210, §6º).

Mais uma vez, a Recorrente afirma que, anteriormente, não havia qualquer disposição legal ou regulamentar que obrigasse o contribuinte a formular novos reenquadramentos por ocasião do reajuste de preços e que a Instrução Normativa nº 796/07, por seu turno, padece de manifesta ilegalidade. Que as instruções normativas não podem criar obrigações, diferentemente, de atos normativos superiores, como os decretos.

Depois, a Recorrente afirma que há legitimidade na alteração perpetrada pelo Decreto nº 6.501/08, sob o aspecto material, por ter preservado a neutralidade do IPI, enquanto elemento definidor do preço e, portanto, influente na questão da concorrência e que a IN nº 796/2007 é omissa, pois o referido não explicitou que tipo de alteração de preço poderia ensejar o dever do contribuinte proceder a um novo pleito de reenquadramento.

---

Antes de analisar a Instrução Normativa, propriamente dita, importante considerar que tanto a Instrução Normativa como o Decreto são atos normativos do Poder Executivo.

JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO concede a definição de ambos atos normativos<sup>2</sup>:

*Os decretos são atos que provêm da manifestação de vontade privativa dos Chefes do Executivo, o que os torna resultantes de competência administrativa específica.*

(...)

*Dependendo do conteúdo, podemos classificá-los em decretos 'gerais' e 'individuais': aqueles têm caráter normativo e traçam regras gerais; estes têm destinatários específicos, individualizados.*

(...)

*Instruções, Circulares, Portarias, Ordens de Serviço, Provimentos e Avisos*

*Todos esses atos servem para que a Administração organize sua atividade e seus órgãos, e, por essa razão, são denominados por alguns autores de 'ordinatórios'. Apesar de auxiliarem a Administração a definir melhor sua organização interna, a verdade é que, na prática, encontramos muito deles ostentando caráter normativo, fato que provoca a imposição de regras gerais e abstratas.*

A Instrução Normativa é competente, no caso em análise, para estabelecer as chamadas obrigações acessórias - deveres instrumentais acessórios - ao contribuinte, uma vez que apenas está exercendo uma regulamentação nos estritos limites do Princípio da Legalidade Tributária.

Outro ponto levantado pela Recorrente é que a IN nº 796/2007 retiraria o caráter de neutralidade da tributação. Vale esclarecer que, dentro da doutrina tributária, há autores que entendem que o tributo não é neutro, destaca-se a opinião de LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>3</sup>:

*A ideia de eficiência econômica é a expressão mais adequada do que se prega como neutralidade. Esta, na feliz expressão de Quiroga, apenas pode significar que 'as normas tributárias não devem estimular a não neutralidade'.*

*Em termos ideais, a neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos. Revela-se utópica esta ideia. Como visto, descartados casos extremos como a tributação per capita, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a*

---

<sup>2</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 133-136.

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 40-41.

*influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação. Neste sentido, não haverá que se cogitar tributo ou atuação neutros da parte do legislador.*

Dessa forma, se a Instrução Normativa retira o caráter de neutralidade da legislação, não se percebe qualquer tipo de problema. Ademais, o artigo 146-A da Constituição Federal não se refere à neutralidade, mas, justamente o oposto, em como a tributação pode prevenir eventuais desequilíbrios concorenciais, no qual o tributo é utilizado como um instrumento indutor ou não de condutas. Por fim, o imposto sobre produtos industrializados é um imposto de natureza nitidamente extrafiscal.

A Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, lei que regulamenta o IPI, dispôs expressamente sobre a possibilidade de enquadramento, as penalidades e o meio em que poderá ser regulamentado:

***Lei nº 7.798/1989***

*Art. 1º Os produtos relacionados no Anexo I desta Lei estarão sujeitos, por unidade, ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI fixado em Bônus do Tesouro Nacional - BTN, conforme as classes constantes do Anexo II.*

(...)

*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*

(...)

*§ 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.*

(...)

*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.*

*(grifos não constam no original)*

A Instrução Normativa RFB nº 796, de 20 de dezembro de 2007, é ato do Poder Executivo e retira seu fundamento de validade da lei acima colacionada. Ela dispôs de modo geral:

***IN RFB nº 796/2007***

*Art. 1º 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 nº 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. 5º 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 enquadrta o produto.*

*(grifos nossos)*

O acórdão da DRJ/Recife fez uma análise da evolução legislativa do enquadramento tanto provisório, como definitivo e, ao final, concluiu que, fls. 2522:

*Depreende-se, de tudo que foi expendido, que o estabelecimento industrial que atua na área de bebidas sujeitas ao sistema tributário de classes de valores, munido de registro especial regularmente concedido, podia começar a comercializar uma bebida nova com um enquadramento fiscal provisório (de caráter genérico, sem levar em conta a marca comercial, fixado em Ato Declaratório de acordo com a capacidade de recipiente), enquanto não fosse editado Ato Declaratório em função da marca comercial, resultante do pedido de enquadramento efetuado simultaneamente ao início da comercialização do produto. Sob a égide do RIPI/2002, o enquadramento fiscal provisório das bebidas é feito de acordo com o art. 150, § 6º (maior classe de valores da tabela do art. 149, correspondente à capacidade do recipiente da bebida), respeitadas as disposições interpretativas do ADI SRF nº 1, de 2003.*

*O enquadramento “definitivo”, específico para a marca comercial, isto é, aquele efetuado conforme o que for definido em Ato Declaratório Executivo em consequência de solicitação de enquadramento, sempre é passível de alteração (reenquadramento) consoante as modificações das condições de comercialização da bebida, a pedido do sujeito passivo, sendo cobradas as diferenças de imposto porventura existentes no intervalo entre a data de solicitação de enquadramento ou reenquadramento e a edição de ADE, ou concedido o crédito ao sujeito passivo. Por outro lado, o enquadramento ou reenquadramento de ofício ocorre quando o sujeito passivo deixar de prestar informações, ou prestá-las de forma incompleta ou incorreta, com a cobrança da diferença de imposto, incluídos consectários legais.*

*Sobre a questão, é pertinente ressaltar o teor das “Orientações para Solicitação de Enquadramento / Reenquadramento” de que trata a Instrução Normativa SRF nº 451, de 2004, que foram veiculadas no sítio na internet da Receita Federal do Brasil e são abaixo parcialmente reproduzidas:*

(...)

*Deverá ser utilizada, ainda, a 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.”*

*(destaques acrescidos)*

Ademais, este Conselho Administrativo já decidiu nos seguintes termos quanto à validade da IN RFB nº 796/2007. Vale transcrever o acórdão **3301-001.763**, Relatora Andréa Medrado Darzé, trechos *in verbis*, ao tecer comentários sobre a IN RFB nº 796/2007:

*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.*

Por todo o exposto, não há como aceitar que o enquadramento somente passou a existir a partir da edição do Decreto nº 6.501/2008. Pela análise da Lei nº 7.798/1999, a IN RFB nº 796/2007 cumpriu o papel de regulamentar o enquadramento e o reenquadramento de bebidas, não sendo omissa, tampouco ilegal em qualquer aspecto. Como não houve a prestação de informações por parte da Recorrente, por conseguinte, houve o reenquadramento de ofício com previsão normativa expressa.

Ainda no que concerne a tal questão, o período de apuração para o referido descumprimento do reenquadramento em razão da alteração de preço é de 10.01.2008 a 31.12.2008. A IN RFB nº 796/2007 foi revogada pela IN RFB nº 866, de 06 de agosto de 2008, vale transcrever o que dispõe a legislação, quanto ao reenquadramento:

#### ***IN RFB nº 866/2008***

*Art. 7º Deverá ser solicitado durante o mês de junho de cada ano o reenquadramento dos produtos já comercializados que tenham seus preços alterados, desde que esta alteração resulte em modificação na classe de valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em que se enquadra o produto.*

*§ 1º Excepcionalmente, para o ano-calendário de 2008, o reenquadramento de que trata o caput deverá ser solicitado durante o mês de setembro, ainda que não tenha havido alteração de preços que possa resultar modificação na classe de valor do IPI.*

*§ 2º Para fins do reenquadramento de que trata este artigo, será utilizada a média ponderada dos preços apurada nos 12 (doze) meses anteriores ao pedido, ou, para produtos cujo início de comercialização deu-se ao longo deste período, dos meses em que tenha havido comercialização.*

*§ 3º A partir de 1º de setembro de 2008, o reenquadramento dos produtos em classes de valores do IPI dar-se-á exclusivamente na forma definida neste artigo. (grifos não constam no original)*

A Recorrente apresentou, em anexo ao seu recurso voluntário, o **ADE 168**, de 05 de dezembro de 2008, fls. 2596, ocorre que o referido ato declaratório somente produz efeitos a partir de **01º de janeiro de 2009**. Nesse sentido, não se aplica ao período autuado, ressaltando-se que, de setembro de 2008 em diante, a legislação aplicável é a IN RFB nº 866/2008.

Por tal motivação, não procede a argumentação da Recorrente, mantendo-se o reenquadramento de ofício.

#### **3. Conclusão**

Por todo o exposto, conheço o recurso voluntário, para conceder provimento parcial nos moldes do Termo de Encerramento da Diligência.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza

