



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

Processo n° 10480.722430/2009-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-001.881 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2012
Matéria AI IPI
Recorrente COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS NORDESTE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PRELIMINAR DE NULIDADE - POSSIBILIDADE DE DELEGAR A COMPETÊNCIA PARA EDIÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE ENQUADRAMENTO/REENQUADRAMENTO DE PRODUTOS EM CLASSES DE VALORES DE IPI

É de se rejeitar a preliminar de nulidade quando restar demonstrada a inexistência de impedimento para que haja, por parte do Ministro da Fazenda, delegação de competência para a edição de Ato Declaratório Executivo de enquadramento/reenquadramento de produtos em classes de valores de IPI.

PRINCÍPIO DE AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS - NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO PRÓPRIO

Cada estabelecimento industrial é considerado como um ente autônomo e nesta condição cabe ao mesmo o cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principal ou acessória, como se dá com a obrigação de solicitar o enquadramento e/ou reenquadramento de produtos em classes de valores para o imposto do IPI.

ENQUADRAMENTO DE PRODUTOS EM CLASSES DE VALORES DE IPI - APLICAÇÃO DO ART. 3º, PARÁGRAFOS 2º E 3º, DA LEI Nº 7.798/89

As regras constantes nos parágrafos do art. 3º da Lei nº 7.798/89 destinam-se ao Poder Executivo e visam orientar o cumprimento do disposto no caput do referido artigo, em face da possibilidade de extensão do referido sistema de tributação.

APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN - NORMAS COMPLEMENTARES

Os atos normativos praticados pela administração são aqueles atos gerais que atingem todas as pessoas que se encontram na mesma situação. O Ato

Declaratório Executivo de Enquadramento e/ou reenquadramento de produtos em classes de valores de IPI, ao contrário, são atos administrativos individuais, posto que alcançam exclusivamente os estabelecimentos industriais ali mencionados.

OBRIGATORIEDADE DO REENQUADRAMENTO DO PRODUTO - ALTERAÇÃO DE PREÇOS

Desde a inserção do Sistema de Tributação de IPI por unidade no mundo jurídico, por meio da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, a contribuinte já estava obrigada a informar os preços de venda que são essenciais para o devido enquadramento e/ou reenquadramento dos produtos nas classes de valores de IPI.

MULTA ISOLADA - DESTAQUE A MAIOR DE IPI DE VALORES RELATIVOS AOS SELOS DE CONTROLE INCLUÍDOS NA NOTA FISCAL

O lançamento do IPI, de iniciativa do sujeito passivo, deve ser feito sob a sua exclusiva responsabilidade no momento da saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, mediante emissão da Nota Fiscal, assumindo as consequências de suas incorreções. Incluir nas notas fiscais os valores atinentes aos selos de controle, a título de IPI, por sua livre e espontânea vontade, constitui infração ao art. 488, §1º, inciso IV, do RIPI/2002.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Constatado que os juros de mora, com base na taxa SELIC, lançados no Auto de Infração foram calculados unicamente sobre o valor de IPI apurado pela fiscalização, conclui-se pela falta de fundamentação da solicitação de se excluir os juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade do ADE nº 113/2009 do DRF Recife - PE, suscitada pelo Conselheiro Alexandre Gomes, e no mérito negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Fábria Regina Freitas.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ – Relatora

EDITADO EM: 08/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Fábria Regina de Freitas.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Companhia Muller de Bebidas Nordeste, CNPJ 02.151.119/001-90, em face do Acórdão nº 11-35.938, prolatado pela 6ª Turma da DRJ/RECIFE, em 22/12/2011, que julgou improcedente a impugnação.

A Lavratura do Auto de Infração de Imposto de Produtos Industrializados, contra a empresa acima identificada, CNPJ 02.151.119/001-90 (estabelecimento matriz), para exigir R\$. 417.596,99 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 1.446.724,47 de juros de mora calculados até 30/10/2009, R\$ 4.813.197,48 de multa proporcional ao valor do imposto, R\$ 2.354.957,17 de multa exigida isoladamente e R\$ 2.465,03 de multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, representando um crédito tributário total consolidado de R\$ 15.034.941,14, decorreu do fato de se ter verificado que a 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, em função de a contribuinte ter deixado de solicitar o enquadramento/reenquadramento de produtos de sua fabricação (Conhaque DOMUS e Aguardente Pirassununga), além 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).

Consta dos autos a informação de que em razão de a contribuinte não ter requerido o enquadramento/reenquadramento dos produtos fabricados, foi solicitado à autoridade administrativa da DRF/Recife o enquadramento de ofício, nos termos dos §§ 4º e 5º do art. 150 do RIPI/2002. Tal enquadramento se deu por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/REC nº 113, de 10/11/2009 (fl. 167), tendo as diferenças de apuração dos valores de IPI devido sido objeto de lançamento.

As autoridades lançadoras asseveram ainda que a empresa destacou indevidamente, em notas fiscais emitidas entre janeiro de 2005 e outubro de 2007, valores que seriam relativos ao custo de aquisição de selos de controle e que foram cobrados de adquirentes de produtos da empresa, o que acarretou o lançamento de multa isolada de 75% sobre os referidos valores.

Devidamente cientificada da autuação, a contribuinte, irredimida, apresenta impugnação, acatada pela autoridade de 1ª instância e cujos argumentos copia-se do Acórdão recorrido por bem resumir as razões de defesa:

“a) Após repisar os fundamentos utilizados pela fiscalização para efetivar o lançamento impugnado, defende o entendimento de que as autoridades autuantes teriam se baseado em uma interpretação equivocada do art. 5º da IN nº 796/2007, segundo a qual os contribuintes já estariam obrigados, a partir da data

de vigência da citada norma (24/12/2007), a solicitar o reenquadramento de bebidas para marcas de produtos já comercializados que tivessem as suas condições de comercialização modificadas.

b) Alega que não haveria justificativa para o lançamento relativo à multa isolada de 75% decorrente da inclusão dos valores relativos aos selos de controle, nos períodos-base de janeiro de 2005 a outubro de 2007.

c) Sustenta que o lançamento da forma como efetivado teria violado dispositivos da Lei nº 7.798/89 (art. 3º) e do RIPI/2002 (art. 142), uma vez que atribuiu classificação diversa a um mesmo produto (conhaque "Domus"), de mesma marca, capacidade e natureza do recipiente, que já possuía uma classificação prévia em decorrência de enquadramento emitido, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 127/98, em favor de empresa controladora da Impugnante, qual seja a "Indústria Müller de Bebidas", atual "Companhia Müller de Bebidas".

d) Apresentando longa explanação, pautada em dispositivos doutrinários e nos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, arguiu a nulidade do lançamento, alegando que a competência para o enquadramento e reenquadramento de ofício dos produtos fabricados seria exclusiva do Ministro da Fazenda, nos termos dos artigos 2º, caput, da Lei nº 7.798/89 e 150, caput, do RIPI/2002.

e) Argumenta que não havia legislação, anteriormente à edição do Decreto nº 6.501/2008, estabelecendo a obrigatoriedade de reenquadramento, em função da modificação do preço dos produtos, mas tão somente quanto às condições de comercialização, condições estas que não teriam sido alteradas no período objeto da autuação (2005 a 2008).

f) Defende a impossibilidade de imputação de multa isolada com relação ao valor dos selos de controle, em vista de que inexistiria na legislação qualquer previsão a respeito do local em que deveria ser feito o destaque de tal valor na nota fiscal. Além disso, o procedimento não teria ocasionado nenhum dano ao erário, uma vez que o valor dos selos de controle não gera crédito de IPI aos adquirentes dos produtos da empresa, posto que se tratam de estabelecimentos atacadistas e/ou varejistas que vendem diretamente ao consumidor final.

Ao final, requer seja declarada a nulidade e insubsistência do auto de infração combatido, ao tempo em que protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial pela juntada de novos documentos."

A DRJ em Recife/PE, em 22/12/2011, por meio do Acórdão nº 11-35.938 prolatado pela 6ª Turma da DRJ/REC julga improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, consoante a ementa a seguir transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2005 a 31/12/2008

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/01/2005 a 31/12/2008

MULTA RELATIVA AO IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

APRESENTAÇÃO DE TODOS OS MEIOS DE PROVA ADMITIDOS EM DIREITO. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO.

Para que seja deferido o pedido de produção ou juntada de outras provas, o requerimento deve, além de demonstrar com fundamentos a sua necessidade, ser formulado em consonância com o inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A contribuinte tomou ciência do referido Acórdão em 04/05/2012 (AR fl. 1397), por meio da Intimação 002/2012 (fl. 1.387). Assim, devidamente cientificada, não concordando com a decisão de 1ª instância, apresentou recurso voluntário, em 04/06/2012, no qual refuta as razões de decidir da autoridade julgadora *a quo* e reprisa os argumentos já efetuados na impugnação segundo os seguintes itens e sub itens, cujos títulos resume-se a seguir, na ordem em que foram apresentados:

DA TEMPESTIVIDADE

DO OBJETO DO PRESENTE PROCESSO

DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

III.1- DA PRELIMINAR DE NULIDADE

III.1.1- DA INDELEGABILIDADE DE COMPETÊNCIA PARA REALIZAÇÃO DE ATOS DE CARÁTER NORMATIVO – DO ENQUADRAMENTO E REENQUADRAMENTO DE OFÍCIO DE PRODUTOS – ARTIGOS 2º, CAPUT, DA LEI Nº 7.798/89 E 150, CAPUT, DO RIPI/2002

III.2- DO DIREITO

III.2.1 – DA EXISTÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO PARA O PRODUTO DA MARCA “DOMUS” COMERCIALIZADO PELA RECORRENTE – APLICAÇÃO DO ART. 3º, PARÁGRAFOS 2º E 3º, DA LEI Nº 7.798/89 – DESNECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO PRÓPRIO

III.2.2 – DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE EVENTUAL DIFERENÇA DE IMPOSTO NO CASO CONCRETO – NÍTIDO CARÁTER ARRECADATÓRIO

III.2.3 – DA APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN

III.2.4 – DA AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DO REENQUADRAMENTO DO PRODUTO FABRICADO PELA IMPUGNANTE EM RAZÃO DA ALTERAÇÃO DE PREÇOS

III.2.5 – DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA – DA AUSÊNCIA DE DESTAQUE A MAIOR DE IPI DE VALORES RELATIVOS AOS SELOS DE CONTROLE INCLUÍDOS NA NOTA FISCAL – INEXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO PARA DETERMINAÇÃO DO LOCAL CORRETO PARA IDENTIFICAÇÃO DO VALOR DOS SELOS DE CONTROLE – REGISTRO DO CONTROLE DOS SELOS EM LIVROS PRÓPRIOS – AUSÊNCIA DE ATO ILÍCITO E DE DANO AO ERÁRIO

IV – DA IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

V – DO PEDIDO

Especificamente quanto ao pedido, requer que seja declarada a nulidade e insubsistência do auto de infração combatido em decorrência da falta de competência legal do Delegado da Receita Federal para baixar o Ato Declaratório Executivo nº 113/2009 ou, caso contrário, seja dado provimento ao recurso para cancelar o lançamento, uma vez que não se admite a distinção de classes de IPI quando se trata de mesmo produto, da mesma marca, com as mesmas características de espécie, capacidade e natureza do recipiente, não havendo qualquer diferença de imposto a recolher em relação ao produto comercializado sob a marca “DOMUS”, ou, caso não acolhido esse pedido, que seja ao menos aplicado o parágrafo único do art. 100 do CTN, dando-se provimento parcial ao recurso de ofício para que sejam cancelados os juros de mora e a multa de ofício sobre o crédito tributário lançado em relação ao produto da marca “DOMUS” no período de 2005 a 2008 e mais, que seja determinado o cancelamento do crédito tributário do ano de 2008 pela suposta ausência de solicitação de reenquadramento espontâneo, uma vez que anteriormente ao Decreto nº 6.501/2008, não havia determinação de reenquadramento obrigatório no caso de alteração de preço de produto, mas

tão somente de condições de comercialização, o que, alega, não ocorreu no caso concreto. Requer ainda que seja dado provimento ao recurso para cancelar a multa isolada, haja vista que não se trata de destaque de IPI, mas sim do valor de selos de controle, que não se configura ato ilícito ou dano ao erário e conclui, requerendo que, caso não acolhido nenhum dos pedidos anteriores, seja dado parcial provimento ao recurso para afastar a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele se conhece.

Efetua-se a análise dos argumentos na mesma ordem em que foram destacados no recurso voluntário:

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Especificamente sobre o questionamento acerca da competência legal do Delegado da Receita Federal para baixar o Ato Declaratório Executivo nº 113/2009, argumento utilizado para requerer a nulidade do lançamento, convém tecer os seguintes esclarecimentos:

Maria Sylvia Zanela Di Pietro conceitua ato administrativo como “a declaração do estado ou de quem lhe represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo poder judiciário.”

Um dos elementos essenciais do ato administrativo, entre outros, é a competência do agente, ou seja, que o praticante do ato seja a administração pública ou quem lhe faça as vezes, pois, se praticado por autoridade incompetente, este ato será considerado nulo ou inexistente.

Contudo, a competência para realização de ato administrativo pode ser delegada e no que pertine à delegação da competência, pois como consta acima o ato pode ser praticado por quem faça as vezes da administração pública, há que se ter em conta os ditames da Lei 9.784/99 que assim prescreve em seus artigos 11 a 14:

“Lei nº 9.784/99

“Art. 11. A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos.

Art. 12. Um órgão administrativo e seu titular poderão, se não houver impedimento legal, delegar parte da sua competência a outros órgãos ou titulares, ainda que estes não lhe sejam hierarquicamente subordinados, quando for conveniente, em

razão de circunstâncias de índole técnica, social, econômica, jurídica ou territorial.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se à delegação de competência dos órgãos colegiados aos respectivos presidentes.

Art. 13. Não podem ser objeto de delegação:

I - a edição de atos de caráter normativo;

II - a decisão de recursos administrativos;

III - as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.

Art. 14. O ato de delegação e sua revogação deverão ser publicados no meio oficial.

§ 1º O ato de delegação especificará as matérias e poderes transferidos, os limites da atuação do delegado, a duração e os objetivos da delegação e o recurso cabível, podendo conter ressalva de exercício da atribuição delegada.

§ 2º O ato de delegação é revogável a qualquer tempo pela autoridade delegante.”

Vê-se, pois, que o artigo 13 acima transcrito limita a delegação de competência, e, segundo a regra ali fixada, não podem ser objeto de delegação: os atos de caráter normativo; os atos decisórios sobre recursos administrativos e as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.

Os atos normativos, segundo doutrina administrativa, são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei; estabelecem regras gerais e abstratas, pois visam a explicitar a norma legal, a exemplo dos *Decretos, Regulamentos, Regimentos, Resoluções, Deliberações, etc.*

Vejamos, pois, como se deu no caso sob enfoque:

A Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, em seu art. 2º, estabeleceu a competência de enquadramento do produto na classe ao Ministro da Fazenda, cujo dispositivo foi repetido no art. 150 do RIPI/2002, *in verbis*:

Lei nº 7.798/89

“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”.*

RIPI/2002

“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):”

Da regra acima transcrita, constata-se, ao contrário do alegado pela recorrente, que a competência legal não foi estabelecida ao Ministro da Fazenda com cláusula de exclusividade, o que torna permissiva a delegação de competência de edição do ato e, também, não consta da regra acima expressa vedação legal para a ocorrência de delegação de competência.

Por sua vez, o enquadramento dos produtos nacionais nas classes de valores de imposto dá-se mediante a edição de *Ato Declaratório Executivo (ADE)*, que tem natureza declaratória, individual e específica, posto que visa declarar a classificação de produtos de determinado estabelecimento industrial nas classes de valores de imposto. Portanto, não se trata de ato administrativo normativo e desta forma, também sob este aspecto, não há impedimento para que haja delegação de competência para a sua edição.

Desse modo, tal competência pôde ser delegada e o Ministro da Fazenda utilizando seu poder hierárquico assim o fez, consoante já bem destacado pelo Acórdão recorrido a seguir transcrito:

“Ocorre, todavia, que a competência conferida ao Ministro da Fazenda, pelo acima transcrito art. 150 do RIPI de 2002, foi delegada ao Secretário da Receita Federal (hoje Secretário da Receita Federal do Brasil), pela Portaria MF nº 27, de 11 de fevereiro de 2003, publicada no Diário Oficial da União de 12 de fevereiro de 2003, autoridade esta que, por sua vez, valendo-se da Portaria RFB nº 1.069, de 4 de julho de 2008, publicada no Diário Oficial da União de 7 de julho de 2008 e com vigência a partir de 1º de agosto de 2008, subdelegou competência aos Delegados das Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF) e das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat, hoje extintas), para editar Ato Declaratório Executivo (ADE) visando ao enquadramento de que trata o dispositivo legal em apreço.

Eis o teor da citada Portaria RFB nº 1.069, de 4 de julho de 2008:

‘O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso de suas atribuições, e da competência que lhe foi delegada pela Portaria MF nº 27, de 11 de fevereiro de 2003, resolve:

Art. 1º - Subdelegar competência aos Delegados das Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF) e das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) para editar Ato Declaratório Executivo (ADE) de que trata o art. 150 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

Art. 2º - Fica revogada a Portaria RFB nº 10.685, de 13 de julho de 2007.

Art. 3º - Esta Portaria entra em vigor em 1º de agosto de 2008.’

E foi exatamente no uso dessa competência, subdelegada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, que o Delegado da DRF/Recife baixou o Ato Declaratório Executivo nº 113, de 10 de novembro de 2009 (fl. 167), o qual estabeleceu o enquadramento de ofício dos produtos objeto da presente imputação fiscal.”

Assim esclarecido, vê-se que o Delegado da Receita Federal praticou o ato administrativo com base na competência devidamente delegada e, sendo assim, o mesmo reveste-se de validade.

Desta forma, constata-se inexistir a nulidade argüida, posto que o lançamento sob litígio foi praticado por agente competente e nos moldes previstos no Decreto nº 70.235/72.

DO MÉRITO

DA NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO DO PRODUTO “DOMUS” PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E DA COBRANÇA DE EVENTUAL DIFERENÇA DE IMPOSTO NO CASO CONCRETO

Como relatado, a autuação se deu, entre outros motivos, em face de a contribuinte ter deixado de solicitar o enquadramento/reenquadramento de produtos de sua fabricação (conhaque “Domus”), além 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), posto que se utilizou para dar saídas desses produtos do enquadramento emitido, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 127/98, em favor de empresa controladora da recorrente, qual seja a "Indústria Müller de Bebidas", atual "Companhia Müller de Bebidas", por entender, a contribuinte, que o enquadramento deve ser único para o mesmo produto (conhaque “Domus”), de mesma marca, capacidade e natureza do recipiente, sob pena de violação aos arts. 3º, §3º da Lei nº 7.798/89 e 142, do RIPI/2002.

Discordando dessa prática, a autoridade administrativa efetuou o enquadramento de ofício e, em decorrência, efetuou o lançamento para cobrança de ofício da diferença de imposto apurada, com os devidos acréscimos legais.

A recorrente em seu recurso voluntário refuta as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância, a qual ressaltou a autonomia dos estabelecimentos industriais, no que pertine ao cumprimento das obrigações tributárias do imposto sobre produtos industrializados, alegando que a mesma não observou a regra central que inspirou

todo o sistema de classificação para fins de apuração de IPI, que é a uniformização de classes para o mesmo produto e cita que a IN 797/07 confirma esse entendimento, ao prever, em seu art. 6º, que, na hipótese de diferentes estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica fabricarem produtos 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 praticado pelos estabelecimentos, o que, segundo ele, tem como finalidade evitar um enquadramento diverso para o mesmo produto, posto que assim não haveria diferença de preço, caso seja esse um dos elementos usados para classificação na classe de produtos de valores de IPI.

Ressalta que passou a comercializar o mesmo produto já classificado (não se tratando de produto novo no mercado) por meio da celebração de um contrato de concessão de uso de marca pela sua controladora (doc. 08 anexo à impugnação), com registro no INPI (doc. 09 anexo à impugnação) e que, por isso, utilizou-se da classificação “J” já admitida no ADE nº 127/98, e que outra classificação não poderia ser, mesmo que tivesse à época efetuado a solicitação de enquadramento, posto que o art. 3º, §3º da Lei nº 7.798/89 veda a distinção de classes entre produtos de mesma espécie, capacidade e natureza de recipiente.

Também, refuta o lançamento da diferença apurada, cujo embasamento legal deu-se por meio do §4º do art. 150 do RIPI/2002, alegando que a regra ali estabelecida exige a diferença de imposto em hipóteses em que não se tem previamente qualquer enquadramento de classe de um produto (marca) já comercializado e que, no caso em concreto, o enquadramento de ofício jamais poderia resultar em diferença de imposto, haja vista que o produto já era comercializado e já enquadrado pelo ADE nº 127/98 em que foi classificada na classe “J”.

Sobre as questões aqui postas, é de se concordar que, de fato, o sistema de tributação do IPI por unidade de bebida, segundo classes de valores, introduzida no mundo jurídico pela Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989 no que respeita aos produtos discriminados no Anexo I do ato legal (bebidas das posições 2204 – vinhos –, 2205 – vermutes –, 2208 – aguardentes de vinho, de cana, de frutas, uísques, gim, batidas e outras bebidas –, e 2209 – vodka –, todas da TIPI/88, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988), bem como a produtos do capítulo 21 e a outras bebidas do capítulo 22, conforme a eventual extensão do referido sistema de tributação autorizado pelo o art. 3º da lei mencionada, leva a uma harmonização e padronização da forma de tributação do IPI para determinados setores. Mas, a mesma foi editada, principalmente, para efeito de controle de mercado.

A forma de enquadramento dos produtos para tributação do IPI, por essa lei introduzida, segundo a regra estabelecida nos arts. 2º da Lei nº 7.798/89 e 150 do RIPI/2002, dá-se por meio de ato administrativo declaratório, de competência do Ministro da Fazenda que, como se viu acima foi delegada e sub delegada aos delegados das Delegacias da Receita Federal.

Consoante consta do §5º do art. 150 do RIPI/2002, abaixo transcrito, o enquadramento inicial poderá ser alterado, quando surgirem fatos novos que influam em sua classificação inicial, a exemplo dos preços praticados no mercado:

RIPI/2002

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

Dessa forma, verifica-se que, mesmo se tratando de produto já inserido no mercado e já devidamente enquadrado, tal enquadramento poderá ser alterado, mesmo que tal produto continue sendo produzido pelo o mesmo estabelecimento, sempre que as condições de comercialização foram alteradas, de forma que possa haver alteração na classe de valores do IPI em que se enquadra o produto, o que se faz de ofício ou a pedido da contribuinte por meio de Solicitação de Reenquadramento.

Esta assertiva é igualmente válida quando também haja alteração de estabelecimento industrial, sem que isso implique violação ao disposto no art.3º, §3º da Lei nº 7.798/89, por uma simples razão, qual seja, a de que as regras constantes nos parágrafos do art. 3º da Lei nº 7.798/89 destinam-se ao Poder Executivo como regramento para o cumprimento do disposto no caput do referido artigo, posto que a lei ali concede a possibilidade de o Poder Executivo estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago no que concerne a outros produtos dos capítulos 21 e 22 da TIPI, que não haviam sido inseridos no anexo I da própria lei.

Em havendo a alteração de estabelecimento industrial para a produção de produto já constante no mercado é correto o entendimento proferido pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca do princípio de autonomia do estabelecimento industrial, posto que, de fato, segundo o Código Tributário Nacional, no parágrafo único do art. 51, para os assuntos relativos a IPI, considera-se como contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. Ou seja, cada filial, estabelecimento industrial, é considerada como um ente autônomo e nesta condição cabe ao mesmo o cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principal ou acessória, como se dá com a obrigação de solicitar o enquadramento e/ou reenquadramento de produtos em classes de valores para o imposto do IPI.

Como se verifica da transcrição do ADE nº 127/98 efetuada pela recorrente em sua peça recursal, aquele ato foi emitido em função da marca comercial (Domus), capacidade do recipiente (classe IV), mas, também, em função do estabelecimento industrial, contribuinte à época da edição do mesmo (CNPJ 54.844.568/0001-18), consoante confirma a recorrente.

Assim, no momento em que a contribuinte, ora recorrente, em cumprimento ao contrato firmado com a sua controladora, passou a industrializar e comercializar o produto conhaque “DOMUS”, teria ela que, como estabelecimento industrial autônomo, contribuinte de IPI, nos termos do art. 51, II e parágrafo único do CTN, solicitar o enquadramento do produto então por ela industrializado, mesmo que esse produto não fosse produto novo e mesmo que de tal solicitação não resultasse alteração de enquadramento.

Em assim não fazendo, coube à Administração Tributária, por meio de seu agente competente, efetuar de ofício o enquadramento do produto industrializado pela recorrente, com base no que dispõe o §4º do art. 150 do RIPI/2002:

“§ 4º 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 (Lei nº 7.798, de 1989, art. 2º, § 3º)”.

É certo que, do enquadramento de ofício promovido para a contribuinte ora recorrente resultou alteração de classe para o mesmo produto já existente no comércio, o que é viável, como já acima ressaltado, e, portanto, em assim sendo, conclui-se pela correção do lançamento para exigência da diferença apurada, consoante determina o disposto na regra

acima transcrita, a qual, diferentemente da conclusão da recorrente, aplica-se no caso em questão, haja vista que se apurou nova classe e valor decorrente do enquadramento inicial para a recorrente, novo estabelecimento industrial autônomo.

DA APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN

Neste ponto, a recorrente afirma que agiu em estrita observância ao Ato Declaratório Executivo nº 127/98, o qual, nos termos do art. 100 do CTN é considerado norma complementar à legislação, fazendo-se necessário, ao menos, que o E. CARF, em respeito ao disposto no parágrafo único do referido dispositivo, determine a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora incidentes sobre o crédito tributário lançado.

O art. 100 do CTN assim dispõe:

“NORMAS COMPLEMENTARES

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas, reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Não resta dúvidas de que a observância de normas complementares, nos termos do art. 100 do CTN, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Resta, então, analisar e decidir se o Ato Declaratório Executivo nº 127/98 em que se respaldou a contribuinte para classificar seus produtos caracteriza norma complementar, como alega a recorrente.

Consoante ensinamento de Maria Sylvia Zanella di Pietro em seu livro de Direito Administrativo, atos normativos praticados pela administração são aqueles atos gerais que atingem todas as pessoas que se encontram na mesma situação, tais como, os regulamentos, as portarias, resoluções, circulares, instruções, deliberações e regimentos.

O Ato Declaratório Executivo nº 127/89, emitido de acordo com a Lei nº 7.798/89, é um ato administrativo individual, posto que alcança exclusivamente os estabelecimentos industriais ali mencionados, não alcançando todas as pessoas que se encontram na mesma situação. Tanto é assim que se exige que cada contribuinte,

estabelecimento autônomo, efetue a sua solicitação de enquadramento, conforme exigência contida no art. 2º da mencionada lei:

“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](#).” (grifos nossos).

Dessa forma, o ADE nº 127/89 não se caracteriza como norma complementar, nos termos do art. 100 do CTN e, conseqüentemente, a observância do ali estabelecido por parte da contribuinte constituiu um risco assumido, mas que não respalda a exclusão da imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora, conforme alegado.

DA OBRIGATORIEDADE DO REENQUADRAMENTO DO PRODUTO FABRICADO PELA IMPUGNANTE EM RAZÃO DA ALTERAÇÃO DE PREÇOS

Neste sub item, a contribuinte contesta o lançamento efetuado no período de janeiro a dezembro de 2008 em decorrência do reenquadramento de ofício efetuado pela autoridade administrativa por meio do Ato Declaratório DRF/REC nº 113, de 12/11/2009, esta realizada em função de a contribuinte não ter efetuado a solicitação espontânea de reenquadramento dos produtos aguardente Pirassununga, 965ml, vidros retornáveis e não retornáveis e conhaque Domus, 350ml, lata, haja vista que as modificações das condições de comercialização decorrente de alterações de preços de vendas indicaram, segundo afirma a autoridade lançadora, a necessidade de reenquadramento dos produtos mencionados.

A recorrente alega que as autoridades autuantes teriam se baseado em uma interpretação equivocada do art. 5º da IN nº 796/2007, segundo a qual os contribuintes já estariam obrigados, a partir da data de vigência da citada norma (24/12/2007), a solicitar o reenquadramento de bebidas para marcas de produtos já comercializados que tivessem as suas condições de comercialização modificadas. Mas, argui que essa norma não tem base legal para tal exigência.

Argumenta que apenas com a edição do Decreto nº 6.501/2008, DOU de 02 de julho de 2008, foi estabelecido a obrigatoriedade de reenquadramento anual, até o dia 1º de julho, em função da modificação do preço dos produtos. Antes disso, afirma, não havia legislação que exigisse o reenquadramento em função da modificação do preço dos produtos,

mas tão somente quanto às condições de comercialização, condições estas que não teriam sido alteradas no período objeto da autuação (2005 a 2008).

E que, para o ano de 2008, especificamente, foi editado novo Decreto nº 6.501/2008, de 30 de julho de 2008, determinando que para 2008 o reenquadramento deveria ser feito até setembro de 2008, produzindo efeito a partir de outubro, mês em que passou a ser obrigatório o reenquadramento por modificação do preço dos produtos. E que, em função dessa obrigatoriedade apresentou em setembro de 2008 os pedidos de reenquadramento de seus produtos.

Alega que, em respeito aos princípios da legalidade e tipicidade que devem ser atendidos obrigatoriamente pela administração Pública, nos termos do art. 37 da CF, deve ser cancelado o lançamento efetuado no período de janeiro a dezembro de 2008 posto que inexistia na legislação qualquer dispositivo legal que determinasse o reenquadramento da classe de IPI em decorrência da alteração de preços.

É verdade que a autoridade lançadora, no Termo de Informação Fiscal, anexo ao Auto de Infração do IPI, relativamente a esta infração, no seu esclarecimento discorre sobre a IN/RFB nº 796/2007, que instituiu o Sistema de Solicitação de Enquadramento de Bebidas (IPI_Equadr) via internet, mas que manteve o mesmo procedimento na apuração do preço de venda já previsto na IN SRF nº 451/2004, por ela revogada. A autoridade julgadora de 1ª instância reforçou ainda mais a análise dessas instruções e de outras que lhes antecederam.

Contudo, é inverídico afirmar sobre inexistência de base legal para as disposições contidas naquela instrução. A própria recorrente afirma em sua peça recursal que a IN RFB 796/2007, de 20 de dezembro de 2007 foi editada com supedâneo na Lei nº 7.798/89, conforme demonstra pela ementa da referida instrução que transcreve.

Pois bem, tal lei estabelece em seu art. 2º, *in verbis*:

“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](#)” (grifos nossos)”.

Da análise de referido dispositivo da lei, observa-se que desde a sua inserção no mundo jurídico, a contribuinte já estava obrigada a informar os preços de venda e que estes são essenciais para o devido enquadramento e/ou reenquadramento dos produtos nas classes de valores de IPI. E tal dispositivo de lei foi devidamente reproduzido no RIPI/2002, que fundamentou o lançamento.

A IN RFB 796/2007, de 20 de dezembro de 2007, bem como as demais instruções que lhes antecederam vieram apenas para regulamentar essa obrigação instituída na própria lei. Este também foi o objetivo do Decreto nº 6.501/2008, DOU de 02 de julho de 2008. Tais normas não trouxeram inovação legal, mas unicamente, regulamentaram a aplicação da lei.

Cabe esclarecer, em face da ênfase dada pela recorrente, que a menção efetuada no Termo de Informação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, pela autoridade lançadora, ao Ato Declaratório Executivo nº 168/2008, com vigência a partir de janeiro de 2009 e cuja edição teve como objetivo reenquadrar os produtos, em decorrência da solicitação espontânea feita pela contribuinte, o foi feito com o intuito de demonstrar que a contribuinte só efetuou a solicitação de reenquadramento de seus produtos depois da publicação da IN RFB 866, de 06 de agosto de 2008, fato este confirmado pela contribuinte, e, assim, justificar a necessidade de se efetuar o reenquadramento de ofício. Ao contrário do que induz a recorrente, tal menção não visou confirmar qualquer entendimento de que a solicitação de reenquadramento espontâneo anual por modificação no preço somente passou a valer a partir de janeiro de 2009.

Assim, diante do que foi acima exposto, no meu entender, encontra-se correto o lançamento efetuado neste sub item, não havendo o que ser reformado no acórdão recorrido, posto que a contribuinte, de fato, não prestou as informações para o seu reenquadramento, este, necessário, em decorrência das modificações das condições de comercialização dos produtos identificados, em função da alteração dos preços.

DA APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA – SELOS DE CONTROLE INCLUÍDOS NA NOTA FISCAL – INEXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO PARA DETERMINAÇÃO DO LOCAL CORRETO PARA IDENTIFICAÇÃO DO VALOR DOS SELOS DE CONTROLE – REGISTRO DO CONTROLE DOS SELOS EM LIVROS PRÓPRIOS – AUSÊNCIA DE ATO ILÍCITO E DE DANO AO ERÁRIO

Neste sub item, cinge-se a controvérsia em examinar o cabimento, ou não, da aplicação da multa isolada, nos termos do art. 488, §1º, inciso IV, do RIPI/2002, abaixo transcrito, em face ter a contribuinte inserido em suas notas fiscais de saída, no período de janeiro de 2005 a outubro de 2007, o valor referente ao selo de controle relativo aos produtos saídos de seu estabelecimento, que, segundo alegam as autoridades lançadoras, tal cobrança repassada ao adquirente foi destacada indevidamente a título de IPI.

“Art. 488. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto destacado ou o recolhimento, após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45):

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido, ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, inciso I, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45); ou (...)

§ 1º Incorrerão ainda nas penas previstas nos incisos I ou II do caput, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º):

(...)

IV - os que destacarem indevidamente o imposto na nota fiscal, ou o destacarem com excesso sobre o valor resultante do seu cálculo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso V).” (destaquei)

Conforme relatado acima, a contribuinte defende a impossibilidade de imputação de multa isolada com relação ao valor dos selos de controle, posto que não se trata de IPI destacado, mas, sim, de repasse do custo dos selos aos adquirentes e que, em vista de que inexistiria na legislação qualquer previsão a respeito do local em que deveria ser feito o destaque de tal valor na nota fiscal, incluiu esse valor juntamente com o IPI, até porque aquele é obrigação acessória deste, devendo, então, seguir o mesmo tratamento da obrigação principal, pelo menos para fins de preenchimento das respectivas notas fiscais. Afirma que as autoridades lançadora e julgadora de 1ª instância não indicaram qual seria o campo ideal para inserir na nota fiscal o valor referente ao selo de controle. Aponta a legalidade do repasse do custo dos selos de controle para os adquirentes e que, em sendo assim, tal valor deve constar da nota fiscal,

Além disso, ainda alega que o procedimento não teria ocasionado nenhum dano ao erário, uma vez que o valor dos selos de controle não gera crédito de IPI aos adquirentes dos produtos da empresa, e que estes são estabelecimentos atacadistas e/ou varejistas que vendem diretamente ao consumidor final. Que não agiu de má fé e que a aplicação de multa isolada só deve ocorrer se houver prática de ato ilícito.

A Lei nº 4.502/64, que instituiu o denominado Imposto de Consumo, atual Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ao dispor sobre as obrigações acessórias a cargo do contribuinte (Título III do referido diploma legal), criou, em seu art. 46, os selos especiais visando ao controle quantitativo dos produtos sujeitos ao referido tributo, nos seguintes termos:

“Art. 46 - O regulamento poderá determinar, ou autorizar que o Ministério da Fazenda, pelo seu órgão competente, determine a rotulagem, marcação ou numeração, pelos importadores, arrematantes, comerciantes ou repartições fazendárias, de produtos estrangeiros cujo controle entenda necessário, bem como prescrever, para estabelecimentos produtores e comerciantes de determinados produtos nacionais, sistema diferente de rotulagem, etiquetagem, obrigatoriedade de numeração ou aplicação de selo especial que possibilite o seu controle quantitativo.

§ 1º - O selo especial de que trata este artigo será de emissão oficial e sua distribuição aos contribuintes será feita gratuitamente, mediante as cautelas e formalidades que o regulamento estabelecer.

(...)”

Com o advento do Decreto-lei n.º 1.437/75, criou-se a possibilidade de que o fornecimento dos referidos selos se operasse mediante o ressarcimento de seus custos, inclusive delegando expressamente tal decisão ao Ministro da Fazenda.

Infere-se da legislação citada a natureza jurídica do dever de aplicação do selo especial de controle do IPI, qual seja, obrigação tributária acessória, e nessa condição, foi instituída com o objetivo de propiciar mecanismos úteis à fiscalização tributária, provendo-a de informações sobre a ocorrência de fatos jurídicos que ensejam o nascimento de obrigações tributárias.

Os valores despendidos pela recorrente com a aquisição de selos de controle de IPI constituem custo inerente à atividade produtiva da recorrente e integram o preço final da mercadoria comercializada, podendo ser destacados nas Notas Fiscais de saída, para afetação do contribuinte de fato (o consumidor).

Contudo, é certo que o lançamento do IPI, de iniciativa do sujeito passivo, deve ser feito sob a sua exclusiva responsabilidade no momento da saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, mediante emissão da Nota Fiscal, assumindo as consequências de suas incorreções.

Assim, incluir nas notas fiscais os valores atinentes aos selos de controle, a título de IPI, por sua livre e espontânea vontade, constitui, sim, mesmo que não tenha havido má fé, infração ao art. 488, §1º, inciso IV, do RIPI/2002.

Dessa forma, corroboro com o entendimento proferido no acórdão recorrido de que resta procedente a multa em apreço exigida da recorrente.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente, depois de discorrer sobre a diferença de tributo e de multa, de alegar a falta de lei que ampare a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício e de fazer referência à jurisprudência administrativa, requer que, caso mantido o crédito tributário objeto dos presentes autos, seja determinado expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no presente auto de infração.

Da análise dos autos, mais precisamente, do Auto de infração (fl. 3) e de seus demonstrativos (fls. 2, 62 a 73), verifica-se que nesta questão houve um equívoco da recorrente, haja vista que os juros de mora, com base na taxa SELIC, lançados no Auto de Infração contestado foram calculados unicamente sobre o valor de IPI apurado pela fiscalização.

Sendo assim, encontra-se sem fundamento a solicitação da recorrente.

CONCLUSÃO

Em face do disposto acima, na análise de cada um dos itens e sub itens do recurso voluntário, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade arguida e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, para manter a integralidade do crédito tributário lançado.

É como voto.

Maria da Conceição Arnaldo Jacó – Relatora

Declaração de Voto

CONSELHEIRO ALEXANDRE GOMES

De acordo com tudo o que consta no presente processo, entendo que são quatro os itens a serem analisados: (i) da nulidade do ato de enquadramento produzido por autoridade incompetente; (ii) o enquadramento fiscal das bebidas comercializadas pela Recorrente. (iii) o reenquadramento de produtos em razão de alteração de preços; (iv) a aplicação da multa isolada. Destaque de IPI relativos aos selos de controle.

(i) da nulidade do ato de enquadramento produzido por autoridade incompetente.

Alega a Recorrente que há nulidade do auto de infração, uma vez que a autoridade fiscal, nos termos do artigo 2º, caput, da Lei n.º 7.798/89, não tem competência para realizar enquadramento e reenquadramento de classe de produtos de IPI, já que esta é privativa do Ministro da Fazenda.

Neste tópico, entendo que assiste razão à Recorrente.

O artigo 2º, caput, da Lei nº 7.798/89 assim prescreve:

“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.”

No mesmo sentido o artigo 150, do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), vigente à época dos fatos:

“Art. 150. O enquadramento dos produtos nacionais nas classes de valores de imposto será feito por ato do Ministro da Fazenda (...).” Da análise dos dispositivos supracitados, concluo que, somente o Ministro da Fazenda, representante do Poder Executivo, tem competência, atribuída por Lei, para a prática do referido ato administrativo, ou seja, reenquadrar de ofício a classe de produtos de IPI.

Não existe na legislação previsão para a delegação de competência, no presente caso, isto porque, todo ato administrativo deve atender o que determina a Lei e os princípios constitucionais que regem o nosso ordenamento jurídico.

Neste contexto, transcrevo o artigo 37, da Constituição Federal que expõe:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte:”

Também o artigo 2º da Lei nº 9.784/99, prescreve que:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência” Assim, todo ato administrativo deve ser baseado em dispositivo legal, bem como nos princípios que regem a administração pública, em especial aos princípios da legalidade e tipicidade, os quais, como bem exposto pela Recorrente “...representam garantia aos administrado de que a Administração Pública não praticará atos dotados de imperatividade e discricionariedade (excetuando as permitidas), bem como desvinculados de determinação legal.”

A Lei nº 9.784/99 assim orienta:

“Art. 2o A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Ainda, determina:

“Art. 11. A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos.”

Nestes termos, uma vez que a competência para enquadramento e/ou reenquadramento de produtos, para fins de IPI, foi dada, por Lei ao Ministro da Fazenda, somente ele pode praticar de tais atos, sob pena de ofensa aos princípios da legalidade e tipicidade, bem como ao artigo 37 da Constituição Federal e ao artigo 2º da Lei nº 9.784/99.

Portanto, não poderia o Delegado da Receita Federal do Brasil de Recife, de ofício enquadrar o produto fabricado pela Recorrente, uma vez que àquele não tem competência legal para a prática desse ato, pois essa competência foi outorgada, por Lei ao Ministro da Fazenda.

Ademais, conforme exposto, a competência outorgada ao Ministro da Fazenda é exclusiva, e indelegável, nos termos disposto no artigo 13, inciso III da Lei nº 9.784/99, que diz:

“Art. 13. Não podem ser objeto de delegação:

(...)

III. as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.”

Por todo exposto, resta claro que o Ato Declaratório Executivo – ADE nº 113/2009, foi expedido por Autoridade Pública incompetente, o qual enquadrando de ofício os produtos objetos dos presentes autos, maculando o presente auto de infração.

Caso seja vencido, passo a análise do mérito.

(ii) o enquadramento fiscal das bebidas comercializadas pela Recorrente Aduz a Recorrente que produz e comercializa:

“...o produto Conhaque “Domus”, com capacidade de 1000 ml, classificado na TIPI/2002 na posição 2208.90.00 (“1 Aguardente composta e bebida alcoólica, de gengibre”), foi inicialmente enquadrado pela Recorrente na classe “J”, com base no **Ato Declaratório nº 127/98**, emitido pelo Secretário da Receita Federal, contemplando especificamente o CNPJ da empresa controladora da Recorrente à época, qual seja, a “Indústria Muller de Bebidas” (CNPJ nº 54.844.568/0001-18)”.

Expõe que, ao enquadrar a bebida por ela comercializada, o Ato Declaratório nº 127/98, levou em consideração a marca do produto, sendo o enquadramento realizado especificamente para a comercialização do produto, fato este, perfeitamente identificável, através do Ato Declaratório nº 127/98, emitido pelo Secretário da Receita Federal, conforme transcrição abaixo:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da competência prevista no art. 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 Capacidade Letra Comercialdo Recipiente* -

----- **54.844.568/0001-18 Domus IV 87.547.428/0001-37PresidenteIVJ** -----
----- **62.261.391/0001-55DreherIV** -----

33.856.394/0001-33Macieira 3IVK -----
 ----- 62.261.391/0001-
 55Branfort BlackIV M -----
 ----- No que tange ao enquadramento de
 determinado produto, a Lei nº 7.798/89, bem como o RIPI/2002
 assim dispõem:

“Lei nº 7.798/89 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.

(...)

§ 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.

(...)

Regulamento do IPI/2002 Art. 142. O enquadramento dos produtos em classes de valores de imposto ou a fixação dos valores do imposto por unidade de medida a que estão sujeitos os produtos referidos no art. 139, será feito até o limite estabelecido no art. 141. (Lei nº 7.798/89, art. 2º e Lei nº 8.218/91, art. 1º, § 1º).

§ 1º. As classes serão estabelecidas tendo em vista a espécie do produto, a capacidade e a natureza do recipiente (Lei nº 7.798/89, art. 3º, § 2º).

§ 2º. Para efeitos de classificação dos produtos nos termos de que trata este artigo, NÃO HAVERÁ DISTINÇÃO entre os da mesma espécie, com mesma capacidade e natureza do recipiente (Lei nº 7.798/89, art. 3º, § 2º)”.(destacamos)

Portanto, é certo que quando da classificação de determinado produto, não pode haver distinção entre produtos da mesma espécie, capacidade ou natureza do recipiente.

A Recorrente, classificou o seu produto, qual seja, Conhaque Domus, nos termos do Ato Declaratório nº 127/98, que já havia classificado o mesmo produto para sua Controladora, a empresa Companhia Muller de Bebidas.

Entendo estar correto o procedimento adotado pela Recorrente, uma vez que, independentemente da expedição de novo Ato Declaratório Executivo, especificamente para a Recorrente, o enquadramento não poderia ser diverso do Ato Declaratório nº 127/98, pois há vedação, expressa de classificação diversa para produtos da mesma espécie, natureza e capacidade do recipiente, conforme artigo 3º, § 3º da Lei nº 7.798/89.

Portanto, não poderia a autoridade fiscal reclassificar o produto comercializado pela Recorrente, uma vez que este já fora devidamente classificado através do Ato Declaratório Executivo nº 127/98, o qual enquadrou o referido produto na classe “J” com base na sua marca de produto.

Assim, a despeito do que dispõe o artigo 518, inciso IV, do RIPI/2002, não poderia a i. autoridade administrativa, alterar de ofício por meio do Ato Declaratório Executivo nº 113/09, a classe de valor de IPI por expressa disposição legal, uma vez que é vedada outra classificação que implique na distinção de produtos de mesma espécie, capacidade, ou natureza de recipiente, bem como por se tratar de produto idêntico ao classificado no Ato Declaratório Executivo nº 127/98, qual seja, aquele enquadrado na classe “J”, por se tratar de mesmo produto já posto no mercado cuja classificação já havia sido atribuída pelo Ministro da Fazenda, em razão da marca do produto.

Não restam dúvidas que o produto comercializado pela Recorrente é o mesmo produto, comercializado pela sua Controladora. Tanto é que a Recorrente possui contrato de concessão de licença de uso de marcas com sua Controladora para fabricar, distribuir e comercializar o produto “Conhaque Domus”. Em face de tal contrato, resta claro que por se tratar de produtos idênticos, fabricados por ambas as empresas, o mesmo deve ser produzido com a mesma qualidade, quantidade e mesma natureza do recipiente, isto tudo, conforme classificado pelo Ato Declaratório Executivo nº 127/98.

Portanto, não trata-se de produto novo, a ter um enquadramento provisório para, somente depois receber enquadramento definitivo, nos termos da Instrução Normativa nº 451/2004. Este produto já estava classificado em razão de sua marca.

Face disso, não poderia o novo Ato declaratório Executivo nº 113/09, reclassificar este produto para classe “L”, sob pena de afrontar a Lei nº 7.798/89 e o RIPI/02, em face da impossibilidade de classificações diversas para produtos da mesma espécie, capacidade e natureza do recipiente.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, com o conseqüente cancelamento do auto de infração, neste tópico específico.

(iii) o reenquadramento de produtos em razão de alteração de preços

A Recorrente alega que não havia legislação, anteriormente à edição do Decreto nº 6.501/2008, estabelecendo a obrigatoriedade de reenquadramento, em função da modificação do preço dos produtos, mas somente em relação às condições de comercialização, condições estas, que não teria sido alteradas no período objeto de autuação (2005 a 2008).

Aduz também que no presente caso “...não houve qualquer alteração nas condições de comercialização, em especial aquelas previstas nas orientações da Instrução Normativa nº 451/04 uma vez que, frise-se, o referido produto não deixou de ser comercializado por nenhum estabelecimento para passar a ser comercializado por outro. O que houve, foi uma concessão do uso da marca através de um contrato firmado entre a Recorrente e sua controladora (Docs. 08 / 10 e 11 anexos à Impugnação), para que esta última também pudesse comercializar o referido produto, situação esta não contemplada pela referida instrução normativa.”

O artigo 5º da Instrução Normativa nº 796/07 prevê:

“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 enquadra o produto”.

A referida Instrução Normativa foi editada com base na Lei nº 7.798/89, nos seguintes termos:

“Instrução Normativa RFB nº 796, de 20 de dezembro de 2007

Dispõe sobre 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, nos termos da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, e dá outras providências.

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,”

Posteriormente foi editado o ADE DRF/REC nº 168/2008, o qual estabeleceu que as modificações supracitadas, somente teriam validade a partir de janeiro de 2009, conforme exposto no próprio relatório fiscal:

“O reenquadramento anual obrigatório foi publicado no ADE DRF/REC nº 168/2008, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2009. Entretanto, como os produtos estavam sujeitos ao reenquadramento desde o dia 24/12/2007, fez-se necessário reenquadrá-los de ofício para o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008.”

Assim, sendo a Instrução Normativa da RFB nº 796/07 editada com supedâneo na Lei nº 7.798/89, a determinação de reenquadramento de determinado produto, para alteração de condições de comercialização, com a conseqüente alteração de classe de valores de IPI, deve estar atrelada aos limites impostos pela Lei nº 7.798/89, sob pena de ofensa ao referido diploma legal.

Ademais, o artigo 3º, § 2º da Lei nº 7.798/89, estabelece que a definição de classe de valores deve ser feita em função da espécie do produto, capacidade e natureza do recipiente, nos seguintes termos:

“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.

(...)

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

É de se notar que do dispositivo supracitado não estabelece reenquadramento de produtos em função das modificações de seu preço, mas, somente quanto à espécie do produto, capacidade e natureza do recipiente.

Portanto, não havendo alterações quanto à espécie do produto, capacidade e natureza do recipiente, não há razão para justificar qualquer reenquadramento, nem mesmo, em face das modificações de preço, pois não existia à época dos fatos tal previsão na legislação.

A alteração na legislação somente ocorreu em 2008 com a edição do Decreto nº 6.501, de 2 de julho de 2008, que determinou a obrigatoriedade do reenquadramento em decorrência da modificação do preço do produto, o qual, posteriormente foi regulamentado através da Instrução Normativa nº 866/2008:

Decreto 6.501/2008

“Art.2º. O artigo 150 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 150. (...)

§ 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.

§ 10. O reenquadramento de que trata o §9º será efetuado com base na média ponderada dos preços praticados nos doze últimos 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” (destacamos)

Instrução Normativa 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.*

(...)”.

Assim, antes da edição dos supracitados dispositivos legais o reenquadramento para o ano de 2008 com base em alteração de preço, com fundamento no anexo único da IN nº 796/2007, não encontrava amparo legal.

Conforme exposto pela Recorrente: *“...se fosse obrigatório o reenquadramento antes da edição do referido decreto, não haveria razão para a inclusão dos parágrafos 9º e 10 no artigo 150, do RIPI/2002, vigente à época dos fatos, bem como não seria necessária a edição da Instrução Normativa nº 866/2008 fixando um mês no ano para a realização do reenquadramento obrigatório, uma vez que o Direito não impõe e não pode impor condutas inúteis.”*

Pelo exposto, em relação a este tópico dou provimento ao recurso.

(iv) a aplicação da multa isolada. Destaque de IPI relativos aos selos de controle

O Fundamento do lançamento fiscal neste tópico assim foi fundamentado:

“Art. 483. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto destacado ou o recolhimento, após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45):

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido, ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, inciso I, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45);

(...)

§ 1º Incorrerão ainda nas penas previstas nos incisos I ou II do caput, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º):

(...)

IV - os que destacarem indevidamente o imposto na nota fiscal, ou o destacarem com excesso sobre o valor resultante do seu cálculo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso V).

(...)

§ 3º No caso do inciso IV do mesmo § 1º, a multa terá por base de cálculo o valor do imposto indevidamente destacado, e não será aplicada se o responsável, já tendo recolhido, antes de procedimento fiscal, a importância irregularmente destacada, provar que a infração decorreu de erro escusável, a juízo da autoridade julgadora (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 165).”

Afirmou a autoridade fiscal que “a cobrança de IPI sobre os selos de controle é irregular, punível com multa, porque os que destacar, indevidamente o imposto na nota fiscal, ou o destacarem com excesso sobre o valor resultante do seu cálculo estão sujeitos à penalidade.

Em relação ao destaque indevido de IPI na nota fiscal, relacionado à cobrança de IPI sobre selos de controle, no período de janeiro de 2005 a outubro de 2007, entendo que também assiste razão à Recorrente, pois se verifica dos documentos acostados ao processo que não houve qualquer cobrança de IPI sobre os selos de controle, bem como por inexistir qualquer previsão legal para a incidência do referido imposto sobre os referidos selos de controle.

Ocorre no caso que, por não haver na nota fiscal campo específico para a identificação dessa cobrança, a Recorrente fez constar em sua nota fiscal, em campo diverso, o valor de selo de controle de IPI.

O selo de controle de IPI é obrigação acessória nos termos do RIPI/02, vigente à época dos fatos, os quais são adquiridos da Delegacia da Receita Federal do Brasil pelo fabricante ou industrial, e posteriormente os valores por eles pagos são cobrados do

adquirente do produto, sendo tal valor informado nas notas fiscais. Assim, os valores repassados aos adquirentes dos produtos da Recorrente são os valores referentes aos selos de IPI e não ao valor do IPI, propriamente dito.

Não havendo na nota fiscal qualquer campo específico para constar os referidos valores, mesmo porque, não há no regulamento do IPI, bem como em nenhuma outra norma legal tal exigência, correto o procedimento adotado pela Recorrente ao destacar os valores referentes aos selos de controle de IPI nos campos “descrição do produto” e “valor total”.

Não fosse este o campo correto deveria a autoridade fiscal fazer indicação de qual campo poderia ter sido feito o destaque dos valores referentes aos selos de controle de IPI, todavia não o fez.

Portanto, não há qualquer irregularidade com o procedimento adotado pela Recorrente, razão pela qual não se justifica a aplicação da multa isolada de 75%.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos da declaração de voto acima transcrita.

(assinado digitalmente)

Alexandre Gomes