



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

Processo nº 10480.728259/2011-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.689 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2019
Matéria IPI. CRÉDITO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente MERCOFRICON S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

NULIDADE. OFENSA AO DIREITO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido nos processos administrativos, que se iniciam somente com a lavratura do auto de infração e abertura do prazo para impugnação. Durante os procedimentos de fiscalização, não há ofensa a este direito, visto que ainda não se instaurou o processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

REVENDA. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Os estabelecimentos industriais quando derem saídas de matérias-primas adquiridas de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDAS DE PARTES E PEÇAS PARA REPARO DE PRODUTOS COM DEFEITO.

É obrigatório o estorno do crédito relativo a aquisições de peças e partes, saídas do estabelecimento com suspensão do imposto, destinadas a reparo de produtos com defeito de fabricação.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 30/06/2009 a 31/12/2009

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONGELADORES/CONSERVADORES (FREEZERS). COMERCIAL.

Congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros, classificam-se no código 8418.3000 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 900 litros, classificam-se no código 8418.4000 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade inferior a 400 litros, classificam-se no código 8418.3000, Ex 01 da TIPI, , pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a exigência do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) não recolhido no período de apuração de janeiro/2007 a dezembro/2009 e as correspondentes penalidades. Como indicado no Relatório Fiscal (e-fls. 668-684), foram identificadas as seguintes irregularidades:

I. Falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída de insumos (MP, PI, ME) adquiridos de terceiros, em saídas intituladas:

I.A *"venda de mercadorias adquiridas recebidas de terceiros"* (Anexos 001, 002 e 003)

I.B *"venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda a ordem"* (Anexo 004)

I.C *"remessa de mercadorias em consignação mercantil ou industrial"* (Anexo 005)

II. Falta de lançamento do imposto nas notas fiscais de saída de produtos:

II.A. Por erro de alíquota adotada (Anexo 007)

II.B. Por erro de classificação fiscal das mercadorias, enquadrando congeladores (freezers) e refrigeradores não domésticos nas NCMs 8418.5090 e 8418.5010, com alíquota zero, quando o correto seriam as NCMs 8418.3000 e 8418.4000, a depender de se tratar, respectivamente, de freezers horizontais ou verticais (Anexo 008)

II.C. Nas "remessas em bonificação, doação ou brinde" de produtos tributáveis (Anexo 010)

III. Falta de estorno de crédito, por saídas com suspensão do IPI de partes e peças destinadas a reparo de produtos com defeito de fabricação.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, não tendo apresentado questionamento específico quanto aos itens II.A (Anexo 007) e II.C (Anexo 010). Quanto aos itens impugnados, a defesa foi julgada parcialmente procedente pelo Acórdão 14-60.319 da 2ª Turma da DRJ/RPO para cancelar as exigências fiscais referentes aos itens I.A (Anexos 001, 002 e 003) e I.B (Anexo 004) acima, por não estar demonstrada a destinação dos materiais para nova industrialização ou revenda. O acórdão foi assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

NULIDADE. OFENSA AO DIREITO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido nos processos administrativos, que se iniciam somente com a lavratura do auto de infração e abertura do prazo para impugnação. Durante os procedimentos de fiscalização, não há ofensa a este direito, visto que ainda não se instaurou o processo.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte impugnar todas razões de fato e de direito elencadas no auto de infração.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

REVENDA. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Os estabelecimentos industriais quando derem saídas de matérias-primas adquiridas de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações. Por outro lado, não ocorre a equiparação a estabelecimento industrial nas operações de revenda de materiais quando destinadas ao consumidor final.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONGELADORES/CONSERVADORES (FREEZERS).

Congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros, classificam-se no código 8418.3000 da TIPI, alíquota 15%, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 900 litros, classificam-se no código 8418.4000 da TIPI, alíquota 15%, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1.

Congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade inferior a 400 litros, classificam-se no código 8418.400, EX 01 da TIPI, alíquota

5%, pela aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº I.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDAS DE PARTES E PEÇAS PARA REPARO DE PRODUTOS COM DEFEITO.

É obrigatório o estorno do crédito relativo a aquisições de peças e partes, saídas do estabelecimento com suspensão do imposto, destinadas a reparo de produtos com defeito de fabricação.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO.

É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, mesmo havendo créditos para abater parcela do imposto não lançado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte" (e-fls. 1.684/1.685)

Intimado desta decisão em 24/05/2016 (e-fl. 1.724), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 22/06/2016 (e-fls. 1.726-1.779) alegando, em síntese:

(i) preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, vez que: (i.1) a empresa não foi previamente notificada da representação formalizada pela Polícia Federal que teria motivado o presente lançamento; (i.2) a ausência de fundamentação válida da autuação, com "a ausência de congruência entre a situação fática anterior à prática do ato e seu resultado" (e-fl. 1.734)

(ii) a improcedência da autuação fiscal, em razão: (ii.1) da necessidade de cancelar também o item I.C "remessa de mercadorias em consignação mercantil ou industrial" (Anexo 005) pelas mesmas razões do cancelamento dos itens I.A e I.B, vez que a fiscalização não comprovou que as saídas eram para revenda. Traz o exemplo de uma destinatária que seria prestadora de serviço e não industrial/revendedora; (ii.2) da ausência de erro de classificação fiscal das mercadorias por ela fabricadas (conservadores), que foram corretamente enquadradas na NCM 8418.50.90 com alíquota zero de IPI, sendo descabida a pretensão da fiscalização de reclassificação para as NCMs 8418.30.00, 84108.30.00 Ex01 e 8418.40.00; (ii.3) o erro na autuação do estorno de crédito, que somente poderia ocorrer se houver a confirmação de falta de IPI na saída;

(iii) quanto às penalidades lançadas, afirma que haveria uma dupla penalidade aplicada no caso (bis in idem) da multa de ofício aplicada no lançamento por falta de destaque e a multa por não ter crédito suficiente para cobrir o débito

O presente processo foi distribuído a esta relatora para julgamento conjunto com os processos de compensação decorrentes do crédito lançado (PTAs 10480.903271/2014-21 e 10480.903272/2014-75), igualmente pautados nesta oportunidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Passa-se a análise segregada dos argumentos aventados pela empresa em seu recurso.

I - PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Como relatado, preliminarmente, sustenta a Recorrente a nulidade do Auto de Infração, vez que: **(i.1)** a empresa não foi previamente notificada da representação formalizada pela Polícia Federal que teria motivado o presente lançamento; **(i.2)** a ausência de fundamentação válida da autuação, com "*a ausência de congruência entre a situação fática anterior à prática do ato e seu resultado*" (e-fl. 1.734)

Contudo, esses argumentos não merecem prosperar.

Primeiramente, inexistente qualquer exigência legal ou constitucional que garanta ao sujeito passivo ter conhecimento das razões que ensejaram as ações fiscais. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 04.1.01.00-2011-02453-5 foi devidamente lavrado para instaurar procedimento de fiscalização autônomo instaurado pela Receita Federal (e-fl. 02), sendo que as conclusões alcançadas no presente processo não guardam qualquer relação com a representação formalizada pela Polícia Federal. Em outras palavras: a fiscalização aqui traçada não possui qualquer conexão, seja de provas, seja de razões jurídicas, com a atuação da Polícia Federal. Com efeito, a fiscalização em qualquer momento faz remissão a provas ou elementos indiciários que teriam sido coletados pela Polícia Federal, realizando levantamento autônomo.

Ademais, inexistente qualquer exigência legal ou constitucional que exija que o contribuinte seja previamente notificado de elementos que possam ter motivado a ação fiscal se esses elementos não foram determinantes para a formação do conjunto probatório a ela relacionado. Não se tratando de ações interligadas, cujas provas seriam indispensáveis para o sujeito passivo compreender a acusação fiscal, não há que se falar em nulidade. Como bem evidenciado pela r. decisão recorrida, no presente caso todos os requisitos formais para a lavratura da autuação e a defesa administrativa foram cumpridos:

"Preliminarmente, a impugnante alegou que houve flagrante violação do contraditório e da ampla defesa, pois a fiscalização não juntou aos autos a representação da Polícia Federal que motivou a ação fiscal.

*No entanto, não houve, como alega a recorrente, cerceamento de defesa e qualquer prejuízo ao direito constitucional do contraditório e ampla defesa. Em primeiro lugar, porque como a própria contribuinte reconhece em sua impugnação, a Receita Federal pode realizar, a qualquer momento, uma fiscalização de IPI, independentemente de provocação ou representação. Mas não é só isso. Já é pacífico o entendimento de que a fiscalização é um procedimento meramente inquisitório. O art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal é claro em garantir o contraditório e a ampla defesa aos litigantes e aos acusados em geral, **em processo judicial ou administrativo**. O processo administrativo somente se inicia com a lavratura do auto de infração e abertura do prazo para impugnação, o que ocorreu regularmente neste caso. Não há qualquer previsão legal que obrigue a instrução*

primária no auto de infração. Os elementos obrigatórios do auto de infração estão previstos no art. 10, do Processo Administrativo Fiscal, os quais foram cumpridos pela fiscalização." (e-fl. 1.689)

Da mesma forma, depreende-se da Informação Fiscal às e-fls. 668/684 e de seus detalhados anexos (e-fls. 38/667) que a acusação fiscal foi descrita de forma clara, com fulcro na legislação pátria, inexistindo qualquer vício na fundamentação da autuação.

Assim, merecem ser afastadas as alegações de nulidade da autuação.

II - MÉRITO

II.1 - ITEM I.C DA AUTUAÇÃO: REMESSA DE MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO

Sustenta a Recorrente que seja cancelado o item I.C "*remessa de mercadorias em consignação mercantil ou industrial*" (Anexo 005) pelas mesmas razões do cancelamento dos itens I.A e I.B pela decisão recorrida, vez que a fiscalização não comprovou que as saídas eram para revenda e não para consumidores finais. Traz o exemplo de uma destinatária que seria prestadora de serviço e não industrial/revendedora (empresa CONSERVICE COMERCIO SERVIÇO E REPRESENTAÇÃO LTDA ME) buscando respaldar sua alegação.

Contudo, a r. decisão recorrida foi clara em diferenciar as remessas de mercadorias em consignação das remessas para terceiros (canceladas naquela oportunidade), vez que o CFOP das operações denotam uma posterior atividade de revenda (CFOP 5917 e 6917). Trata-se do contrato estimatório previsto no art. 534 do Código Civil/2002, segundo o qual "*o consignante entrega bens móveis ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada.*" Assim, a própria operação de consignação enseja uma operação futura de venda, salvo quando o consignatário restitui as mercadorias consignadas.

No presente caso, a Recorrente em qualquer momento afirma que as peças e equipamentos em consignação foram a ele restituídos, evidenciando que se trataram de uma operação de venda. Sustenta, contudo, que as pessoas jurídicas para as quais as peças foram direcionadas não podem ser equiparadas a industriais, na forma do art. 9º, do Regulamento do IPI vigente à época da lavratura da autuação (aprovado pelo Decreto n.º 4.544/2002), vez que não seriam empresas comerciais, mas sim empresas prestadoras de serviço de manutenção, cujo objeto social não é a venda de mercadorias. Com isso, a mercadoria seria consumida na prestação de serviços técnicos, como consumidor final, não sendo revendidas.

Primeiramente, observe-se que a Recorrente não trouxe provas para demonstrar que todas as operações abrangidas no Anexo 5 do Auto de Infração se referem à empresas prestadoras de serviços de manutenção. Com efeito, a Recorrente anexou aos autos, tão somente, o comprovante de inscrição no CNPJ da primeira pessoa jurídica que aparece no Anexo (CONSERVICE COMERCIO SERVIÇO E REPRESENTAÇÃO LTDA ME), sem trazer qualquer documento quanto às demais pessoas jurídicas. E, atentando-se para a segunda pessoa jurídica identificada pela fiscalização (REFRIGERAÇÃO DANTAS LTDA), observa-se pelo extrato do CNPJ que essa pessoa jurídica se dedica à comercialização de peças, não se dedicando exclusivamente à prestação de serviço de manutenção:

Processo nº 10480.728259/2011-88
Acórdão n.º 3402-006.689

S3-C4T2
Fl. 2.111

 REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 34.217.653/0001-49 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 23/10/1989
NOME EMPRESARIAL REFRIGERACAO DANTAS LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) REFRIGERACAO DANTAS		PORTE ME
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 47.57-1-00 - Comércio varejista especializado de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico, exceto informática e comunicação		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 47.59-8-99 - Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente 95.21-5-00 - Reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada		
LOGRADOURO R FLORIDA	NÚMERO 1500	COMPLEMENTO
CEP 48.605-134	BAIRRO/DISTRITO AMAURY ALVES DE MENEZES	MUNICÍPIO PAULO AFONSO
UF BA	ENDEREÇO ELETRÔNICO MARIA.CONTAB07@HOTMAIL.COM	
TELEFONE (75) 3276-1281		
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****		
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA	DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 28/08/2004	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL		
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		
DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****		

De toda forma, mesmo para as pessoas jurídicas prestadoras de serviço de manutenção, como a CONSERVICE, observa-se que as peças em consignação, quando utilizadas na prestação de serviço, seriam revendidas para as tomadoras de serviços dessas empresas, verdadeiros consumidores finais das peças. Com efeito, ao receber as mercadorias em consignação, as empresas prestadoras de serviço têm apenas duas opções: **(i)** vender as mercadorias para os consumidores finais de seus serviços, cobrando pelas peças e equipamentos de forma apartada da prestação de serviço (em operação comercial de venda), ou **(ii)** devolver as mercadorias não vendidas para a Recorrente. A necessidade de segregação do serviço de manutenção em relação às peças utilizadas na prestação de serviço é evidenciada pela Lei Complementar n.º 116/2003, ao identificar o serviço de manutenção como sujeito ao Imposto sobre Serviço - ISS no item 14.01 da lista de serviços:

"14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)." (grifei)

No presente caso, cabível a incidência do IPI sobre as peças e partes empregadas vez que se refere a remessa em consignação de peças para estabelecimento que as comercializa quando da venda para os tomadores de serviço de manutenção e conservação das máquinas. Uma vez que essas peças são provenientes de estabelecimento industrial, inicialmente adquiridas como insumo para a produção, aplica-se a equiparação prevista no art. 9º, § 4º, do RIPI/2002:

"Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

§ 4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para

industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1º)." (grifei)

Assim, a saída das peças em consignação do estabelecimento da Recorrente é tributável pelo IPI, destinadas a estabelecimentos comerciais que revendem essas peças, seja como atividade principal da pessoa jurídica, ou quando da prestação de serviço de manutenção. Com isso, caberia o destaque do IPI na saída, para as mercadorias tributadas, na forma do art. 423, I, do RIPI/2002:

"Art. 423. Nas saídas de produtos de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, a título de consignação mercantil:

I - o consignante emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se devido, indicando como natureza da operação: "Remessa em Consignação"; e

***II - o consignatário escriturará a nota fiscal no livro Registro de Entradas."** (grifei)*

Esse foi o entendimento externado pela r. decisão recorrida, que não merece reparo:

"1.4 Revenda de Partes e Peças Adquiridas de Terceiros - Remessas de Mercadorias em Consignação Mercantil ou Industrial

A fiscalização lançou o IPI não destacado, no período de junho/2007 a dezembro/2009, nas saídas do estabelecimento de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos para industrialização ou revenda, a título de remessa de mercadoria em consignação mercantil ou industrial, sob o mesmo entendimento de que nestas operações o estabelecimento torna-se equiparado a industrial. Os valores foram demonstrados no Anexo 005 de fls. 360/456.

A recorrente sustenta a mesma tese de que os materiais foram destinados a consumidores finais. Entretanto, a situação aqui é diversa das anteriores. Conforme descrito nos documentos fiscais e considerando-se os Códigos Fiscais das Operações (CFOP 5917 e 6917) trata-se de operações de consignação mercantil ou industrial, ou seja, os materiais foram destinados a estabelecimentos para nova industrialização ou comercialização.

Há neste caso, em princípio, uma inversão do ônus da prova. Caberia à autuada comprovar que os materiais remetidos para nova industrialização ou revenda, não foram, de fato, objeto de nova operação industrial ou comercial. De qualquer forma, a questão se resolve com base no que a contribuinte relatou no item 79 de sua impugnação (fls. 1504/105) transcrito abaixo:

"79. No item em apreço, as saídas das mercadorias (peças e equipamentos utilizados como MP, PI, ME pela Contribuinte) destinavam-se a empresas prestadoras de serviços de conserto e reparos de equipamentos de refrigeração, isto é, a mercadoria não era revendida para terceiros, mas consumida na prestação dos serviços técnicos do estabelecimento adquirente."

Como se pode notar, embora tente concluir em contrário, a própria impugnante reconhece que os materiais não foram destinados a consumidor final. Se os produtos foram vendidos a empresas que utilizaram estes materiais na prestação de serviços técnicos, resta claro que nesta prestação está incluída a revenda dos

materiais. Os adquirentes dos materiais não foram os consumidores finais, já que repassaram o produto a outros estabelecimentos na execução de serviços técnicos. Assim, com base no parágrafo 4º, do art. 9º do RIPI/2002, fica caracterizada a equiparação da contribuinte a estabelecimento industrial nas operação de saída de materiais em consignação mercantil ou industrial. Sendo assim, nos termos do art. 423, inciso I do RIPI/2002, a autuada deveria ter efetuado o destaque do IPI nas saídas dos materiais, motivo pelo qual mantém-se o lançamento efetuado pela auditoria fiscal." (e-fls. 1.692/1.693 - grifei)

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

II.2 - DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

Esta turma julgou questão idêntica no Acórdão nº 3402-006.053, igualmente de minha relatoria, relacionado ao mesmo contribuinte, quanto ao período de 2010 a 2012, oportunidade em que foi negado provimento ao Recurso, reconhecida a validade da classificação fiscal trazida pela fiscalização. Traz-se a seguir as razões de decidir daquele acórdão, com as correspondentes adaptações quanto às referências aos elementos de prova trazidos nos presentes autos (idênticas àquelas trazidas naquela oportunidade).

A classificação fiscal das mercadorias é uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgamento neste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).

No presente processo, entende a fiscalização que os produtos comercializados pela empresa entre 30/06/2009 e 31/12/2009 foram equivocadamente classificados na NCM 8418.50.10¹ ou 8418.50.90², com alíquota 0 de IPI, devendo ser reclassificados, a depender do modelo do produto, nas NCMs 8418.30.00³, 8418.30.00 Ex 01⁴ e 8418.40.00⁵. Um breve histórico das diferentes classificações adotadas pela empresa a partir de 2009 foi traçado pela fiscalização à e-fl. 676, que sintetizou as características dos produtos que ensejaram a sua reclassificação fiscal (variação de temperatura e capacidade):

Até maio de 2009, o sujeito passivo, em geral, classificava os seus produtos nas posições da TIPI; 8418.3000 (freezers horizontais) e 8418.4000 (freezers verticais). A partir de junho de 2009 passou a classificar os produtos abaixo relacionados, nas posições 8418.5090 ou 8418.5010 da TIPI, beneficiando-se da redução para zero, da alíquota do IPI, concedida pelo Decreto 6.890, de 29 de maio de 2009.

Dados do Produto conforme Nota Fiscal		Características do produto, cfe. Catálogo		Classificação Fiscal
Código do Produto	Descrição dos Produtos	Cap. Volume(l)	Variação temperatura (°C)	Atribuída na fiscalização (Código NCM)
HCE-297	CONSERV HORIZONTAL HCE -297	311	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
HCE-392	CONSERV HORIZONTAL HCE-392	411	-24 a -18	8418.3000
THG-6 ...	FREEZER HOR. THG-6 ...	311	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
THG-7 ...	FREEZER HOR. THG-7 ...	411	-24 a -18	8418.3000
THG-8	FREEZER HOR. THG-8 ...	503	-24 a -18	8418.3000
THG-4I ...	FREEZER INC. THG-4I ...	115	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
THG-5I ...	FREEZER INC. THG-5I ...	200	-24 a -18	8418.3000 Ex 01
VCV-1C ...	FREEZER VERT. VCV-1C ...	556	-23 a -20	8418.4000
VCV-4B ...	FREEZER VERT. VCV-4B ...	39	-23 a -20	8418.4000
IHB-568	ILHA HOR. BAIXA TEM. IHB-568	568	-20 a -18	8418.3000
IHB-722	ILHA HOR. BAIXA TEM. IHB-722	759	-20 a -18	8418.3000

¹ Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes - Refrigeradores, congeladores ("freezers") e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar condicionado da posição 8415 - **Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio - Congeladores (freezers)**

² Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes - Refrigeradores, congeladores ("freezers") e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar condicionado da posição 8415 - **Outros móveis (arcas, armários, vitrines, balcões e móveis semelhantes) para a conservação e exposição de produtos, que incorporem um equipamento para a produção de frio - Outros**

³ Congeladores ("freezers") horizontais tipo arca, de capacidade não superior a 800 litros

⁴ Ex 01 - De capacidade não superior a 400 litros

⁵ Congeladores ("freezers") verticais tipo armário, de capacidade não superior a 900 litros

Segundo consta do relato fiscal, a autuação se baseou nas informações prestadas pela empresa à época da fiscalização, dentre as quais o catálogo de produtos apresentado (e-fls. 1.463/1.482).

Por sua vez, sustenta o contribuinte que a análise de seus produtos foi feita de forma equivocada pela fiscalização, vez que as mercadorias que possuem variação de temperatura abaixo de -30°C não necessariamente são congeladores, podendo ser admitidos como conservadores, conforme identificado na NBR 9.525/1986.

Na Impugnação, a empresa acostou aos autos a norma ABNT NBR 9.525/1986 de refrigeradores e congeladores **domésticos** (e-fls. 1.552/1.561), troca de e-mail com discussões internas quanto a classificação fiscal (e-fls. 1.563/1.569) e normas técnicas nacionais (Portarias INMETRO às e-fls. 1.571/1.602). Apresentou, ainda, laudo técnico elaborado por professores do Curso de Refrigeração e Climatização do Instituto Federal de Educação Tecnológica de Pernambuco - IFPE quanto ao produto HCE-411, único utilizado como exemplo no laudo e com as características técnicas analisadas (e-fls. 1.604/1.619).

No Recurso Voluntário, foram anexados Relatórios de Ensaio em seus produtos elaborados pelos Laboratórios Especializados em Eletroeletrônica Calibração e Ensaio da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - LABELO quanto aos produtos (e-fls. 1.812/2.079). Estes relatórios identificavam inconformidades na temperatura de congelamento, em desconformidade com a **norma técnica ISO 5155/1995, relacionada a congeladores domésticos**.

É pacífico, portanto, que as mercadorias são enquadradas na posição 8418 (Refrigeradores, congeladores “freezers” e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 8415).

Considerando os documentos e alegações trazidas pela Recorrente nestes autos, observa-se que ela sustenta que todos os seus produtos não atingem a temperatura -18°C no prazo de 24 horas não possuindo, com isso, a capacidade de congelamento na forma da ISO 5155/1995. Por sua vez, para a fiscalização, o fato dos produtos atingirem temperaturas abaixo de 18°C seria suficiente para enquadrá-la como congeladores destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais para fins de classificação fiscal.

Contudo, a ampla documentação acostada aos autos pela Recorrente não consegue afastar a premissa fiscal: os produtos por ela comercializados são congeladores destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, ainda que não atendam as especificações técnicas exigidas pelo INMETRO para congeladores **domésticos**.

O laudo técnico apresentado pela empresa em nenhum momento afirma que os produtos não possuem capacidade de congelamento, apenas buscam firmar que eles possuem capacidade de congelamento em desconformidade com a norma técnica do ISO 5155/1997. Essa norma técnica, entretanto, se aplica somente para refrigeradores e congeladores de uso doméstico, e não os comerciais como aqueles vendidos pela Recorrente. É o que se depreende da Portaria Inmetro n.º 20/2006, a qual se refere a própria Recorrente:

"1. DEFINIÇÕES

1.1. Refrigeradores: Móvel termicamente isolado, dotado de máquina frigorífica que mantém o seu interior com temperatura adequada a conservar, resfriar ou refrigerar alimentos. (Fonte – Dicionário Aurélio).

2. REFERÊNCIAS**2.1. Lei 10.295/2001**

Lei de Eficiência Energética. Estabelece a Política Nacional de Conservação de Energia.

2.2. Decreto nº 4.059/2001

Regulamenta a Lei de Eficiência Energética.

2.3. Portaria Inmetro nº 20/2006

*Institui, no âmbito do Sistema Brasileiro de Avaliação da Conformidade, a etiquetagem compulsória de **Refrigeradores e seus Assemelhados, de uso doméstico**.*

2.4. Normas Aplicáveis

• ISO 7371 - Household refrigerating appliances - Refrigerators with or without lowtemperature compartment - Characteristics and tests methods (Refrigeradores de 01 porta, compactos e "All refrigerator")

• ISO 8187 - Household refrigerating appliances - Refrigerator-freezers - Characteristics and tests methods (Combinados)

• **ISO 5155 - Household refrigerating appliances - Frozen food storage cabinets and food freezers - Characteristics and tests methods (Congeladores e Conservadores de alimentos congelados verticais e horizontais)**

• ISO 8561 - Household refrigerating appliances - Refrigerators, refrigerator-freezers, frozen food storage cabinets and food freezers cooled by internal forced air circulation -

3. CONDIÇÕES GERAIS

3.1 Nos distribuidores, produtores/importadores que comercializem exposição ou venda Condicionadores de Ar (artigo 6º da Lei 9933).

Atenção: Não estão contemplados neste procedimento, os seguintes produtos:

Refrigeradores e frigobares/compactos com porta de vidro;

Climatizadores ou adegas de vinho/bebidas;

Congeladores/conservadores comerciais com porta cega ou porta de vidro (condensador/evaporadora com ventilação forçada - desde que caracterizados como comerciais) e;

Refrigeradores com sistema por absorção e termoeletrônicos." (grifei)

Nesse sentido, os documentos e laudos apresentados pela Recorrente não afastam a premissa delineada pela fiscalização no Auto de Infração, de que seus produtos são congeladores, cuja classificação fiscal mais adequada, por mais específica, é aquela identificada pela fiscalização. As provas produzidas pela Recorrente não possuem pertinência com o presente caso. Mesmo reconhecendo a natureza comercial de seus produtos, todas as normas e considerações técnicas trazidas pela Recorrente nos autos se referem aos aparelhos de refrigeração de uso doméstico.

Com isso, as provas trazidas aos autos pela Recorrente não trazem quaisquer elementos técnicos relevantes para a reclassificação fiscal, que merece ser mantida.

Observa-se que quaisquer dos documentos técnicos trazidos pela Recorrente negam a existência de função de congelamento dos produtos, não trazendo diferenças relevantes para fins de classificação fiscal entre os produtos comercializados pela Recorrente e os congeladores. A indiferença entre os termos congeladores e conservadores, cuja ênfase é dada em todo momento pela Recorrente em sua defesa, foi bem apontada pela r. decisão

recorrida com fulcro no Parecer da OMA, cujas razões se adota a seguir nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

"A OMA (Organização Mundial das Alfândegas) publica periodicamente, em francês e inglês, uma coletânea oficial contendo todos os pareceres aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado (CSH). A tradução para os diferentes idiomas nacionais e a sua posterior internalização é de competência de cada parte contratante à Convenção, no nosso caso, do Secretário da Receita Federal do Brasil. Destaque-se que os pareceres de classificação são de cumprimento obrigatório por parte do Brasil e dos demais intervenientes no comércio internacional.

Neste contexto, a Receita Federal expediu a IN RFB nº 873/2008 (vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação) e posteriormente a IN RFB nº 1.459/2014, ambas aprovando o texto dos Pareceres de Classificação do Comitê:

"IN RFB nº 873/2008

A SECRETÁRIA 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 de acordo com o disposto no item 2 do artigo 3º, combinado com o item 2 do artigo 8º da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, resolve:

Art. 1º Aprovar, na forma do Anexo Único a esta Instrução Normativa, que se encontra disponível no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a tradução para a língua portuguesa dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), atualizados até julho de 2008, e adotar como vinculativas as classificações das mercadorias neles contidas.

Art. 2º Adotar os mesmos pareceres de classificação como elemento subsidiário fundamental para a classificação de mercadorias com características similares às neles contidas.

Art. 3º Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 615, de 31 de janeiro de 2006.

Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação."(grifou-se)

Analisando-se os Pareceres de Classificação contidos no Anexo Único da IN RFB nº 873/2008 (disponíveis no site da Receita Federal), destaca-se, para a solução da presente controvérsia, o Parecer relativo à posição 8418.30:

"8418.30

1. Congelador (freezer) do tipo cofre, com uma tampa de vidro curvo, destinado a conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais. O aparelho oferece uma capacidade de conservação de 365 litros ou de 550 litros, segundo o modelo; um sistema de produção de frio incorporado permite manter uma temperatura compreendida entre - 20 °C e - 24 °C, para uma temperatura ambiente de 30 °C."



*A impugnante fundamenta sua defesa na suposta distinção entre conservadores e congeladores, qual seja, a de que os congeladores destinariam-se ao congelamento de alimentos enquanto que os conservadores destinariam-se somente à conservação dos alimentos. **Entretanto, conforme se pode notar no Parecer transcrito acima, o produto descrito é destinado à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, e é equivalente aos produtos fabricados pela autuada, com as mesmas características, funções e finalidades, e como se pode verificar também, é definido como “Congelador (freezer)”. Assim, pela aplicação obrigatória do Parecer, os conservadores de alimentos, tais como os fabricados pela contribuinte, fazem parte do grupo de congeladores, devendo ser classificados, conforme o modelo (horizontal ou vertical) e volume (capacidade abaixo de 800 litros para os horizontais e abaixo dos 900 litros para os verticais), nas posições 8418.3000 (horizontais) e 84184000 (verticais).***

Dessa forma, pela aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, temos que:

- produtos da Linha HCE - congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 400 litros – TIPI 8418.3000, Ex 01, alíquota 15%;*
- produtos da Linha THG – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros – TIPI 8418.3000, alíquota 15%;*
- produtos da Linha IHB – congeladores/conservadores (freezers) horizontais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 800 litros – TIPI 8418.3000, alíquota 15%;*
- produtos da Linha VCV-1C – congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade não superior a 900 litros – TIPI 8418.4000, alíquota 15%.*
- produtos da Linha VCV-4B – congeladores/conservadores (freezers) verticais, destinados à conservação e exposição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, de capacidade inferior a 400 litros – TIPI 8418.4000, EX 01, alíquota 5%.*

Portanto, mantém-se o lançamento efetuado pela fiscalização em função da saída de produtos com erro de classificação fiscal e erro de alíquota.” (e-fls 1.700/1.702)

Assim, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

II.3. ESTORNO DE CRÉDITOS

Como se depreende da autuação, o contribuinte deixou de estornar o crédito devido nas saídas com suspensão do IPI de partes e peças destinadas a reparo de produtos com defeito de fabricação (art. 42, XIII, RIPI/2002), na forma exigida pelo art. 193, I, "b" do RIPI/2002, que expressa:

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

(...)

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 42;

Em suas defesas, sustenta a empresa que somente poderia ocorrer o estorno se houver a confirmação de falta de IPI na saída. Em qualquer momento, contudo, a empresa traz qualquer consideração específica quanto à previsão do art. 193, do RIPI/2002, ou mesmo documentos capazes de modificar a conclusão alcançada pela fiscalização. Tratando-se de saída com suspensão, caberia o estorno do crédito conforme exigido pela lei. O estorno não seria cabível apenas se confirmada a falta de IPI na saída como aduzido pela Recorrente.

Essa questão foi bem enfrentada pela r. decisão recorrida, que merece ser mantida:

"3. GLOSA DE CRÉDITO – FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO

A fiscalização glosou, no período de janeiro/2007 a dezembro/2009, créditos relativos a aquisições de partes e peças remetidas gratuitamente para o reparo de produtos com defeito de tributação, partes e peças estas remetidas com suspensão do IPI, nos termos do art. 42, XIII, do RIPI/2002. Os valores estão demonstrados no Anexo 006 (fls. 457/594).

Em sua defesa, a impugnante limitou-se a questionar os efeitos da glosa de crédito na apuração do IPI devido na infração "I.A – FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE INSUMOS (MP, PI, ME) ADQUIRIDOS DE TERCEIROS".

Totalmente equivocada a contribuinte. O estorno a que se refere a fiscalização (vide o quinto parágrafo do item III à fl. 680) que já foi considerado e deduzido na apuração do IPI na infração "I.A – FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE INSUMOS (MP, PI, ME) ADQUIRIDOS DE TERCEIROS" é o estorno que a própria contribuinte já realizou em sua escrita fiscal, e foi considerado no cálculo em favor da autuada. Não se confunde com as glosas efetuadas pela fiscalização e demonstrada no ANEXO 006. De qualquer forma, vale ressaltar que o lançamento relativo à infração mencionada está sendo cancelado, conforme item 1.2. acima.

Resta então analisar a legitimidade das glosas efetuadas. Abaixo transcrevo o art. 42, inciso XIII, e o art. 193, inciso I, alínea "b", do RIPI/2002:

"Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

.....

XIII - as partes e peças destinadas ao reparo de produtos com defeito de fabricação, quando a operação for executada gratuitamente por

concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante; e

.....”

“ Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME , que tenham sido:

.....

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 42;

.....”

Como se pode notar, nos casos de saídas, com suspensão do IPI, de peças e partes destinadas a reparo de produtos com defeito de fabricação, sob o amparo do inciso XIII do art. 42 do RIPI/2002, é obrigatório o estorno do crédito relativo às aquisições destas partes e peças.

Desta forma, mantém as glosas realizadas pela fiscalização.” (e-fls. 1.703/1.704 - grifei)

Assim, merece ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

III. BIS IN IDEM DAS PENALIDADES APLICADAS

Por fim, sustenta a Recorrente quanto às penalidades lançadas que haveria uma dupla penalidade aplicada no caso (bis in idem) da multa de ofício aplicada no lançamento por falta de destaque e a multa por não ter crédito suficiente para cobrir o débito. No Relatório Fiscal a fiscalização narrou a diferença na aplicação das multas quando há cobertura de crédito e sem cobertura de crédito (e-fl. 682):

Como vimos, a falta de lançamento do imposto nas respectivas notas fiscais de saída, sujeita o infrator à penalidade prevista no Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07, regulamentadas pelo art. 488, inciso I do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 – RIPI/02.

Para os valores não lançados cobertos por créditos, conforme “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO - Imposto sobre Produtos Industrializados - RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL - MULTA SOBRE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO”, (consustanciado no Auto de Infração do IPI, anexo), cabe a aplicação da multa referente à falta de destaque do imposto na nota fiscal, conforme estabelecido na 1º parte do caput do artigo 488 do RIPI/2002, indicado acima.

U. 1 /

A leitura do Relatório fiscal denota que somente foi aplicada uma multa de 75% no presente caso, para duas situações distintas: com cobertura do crédito e sem cobertura do crédito, na forma do art. 80, I da Lei n.º 4.502/64 que, à época dos fatos geradores, expressava:

“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de

multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)" (grifei)

Assim, como elucidado pela r. decisão recorrida, "a infração é caracterizada tão somente pela falta de destaque do valor, total ou parcial do imposto na respectiva nota fiscal, independentemente do contribuinte possuir créditos na escrita fiscal suficientes para compensar os débitos assim apurados. Tendo sido constatada a saída de produtos em operações tributadas sem o destaque do imposto ou em destaque a menor, é dever do agente fiscal a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado na nota." (e-fl. 1.705)

Este é o entendimento deste Conselho, que entende que a simples falta de lançamento do IPI na nota fiscal é suficiente para a aplicação da multa sob análise, independentemente da existência de saldo devedor. Nesse sentido já era o entendimento à época do Conselho de Contribuintes:

"(...) IPI. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO. CABIMENTO.

A mera falta de lançamento do IPI, nas notas fiscais respectivas, é fato gerador da multa de lançamento de ofício a que se refere o inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.430/96, independentemente da emergência de saldos devedores a recolher.

Recurso provido em parte.

(...)

Repita-se, o simples lançamento do imposto nas notas fiscais já é suporte suficiente para ensejar a aplicação da multa, independentemente de redundar ou não em saldo de imposto a recolher. Essa foi, justamente, a situação em concreto detectada pela Fiscalização, motivo pelo qual devem ser rejeitados os óbices opostos pela recorrente. Tampouco há a alegada duplicidade entre ela e a multa proporcional, que incidem sobre bases distintas: enquanto uma incide sobre os saldos devedores não recolhidos, emergentes da escrituração dos débitos e créditos do imposto, a outra incidirá sobre aquela parcela do imposto não lançado nas notas fiscais que foi coberta pelos créditos de que dispunha o autuado." (Processo nº : 10120.008174/00-45. Recurso nº : 127.433. Acórdão nº : 202-16.915 - grifei)

A Câmara Superior igualmente já se manifestou nesse sentido em acórdão proferido em abril de 2006, de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

"NORMAS PROCESSUAIS – CAPITULAÇÃO LEGAL NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo.

IPI – MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO - A mera falta de lançamento do imposto nas notas fiscais respectivas, é suporte fático suficiente para a aplicação da multa de lançamento de ofício, mesmo nos casos em que o período de apuração apresente saldo credor na escrita fiscal.

Recurso especial provido.

(...)

Em relação ao mérito, entendo assistir razão à reclamante, pois a infração apontada e provada à exaustão nos autos, consistente na falta de lançamento do imposto devido nas notas fiscais emitida pela autuada é sancionada com a multa de ofício de 75% do valor do imposto devido, independentemente de resultar em falta de recolhimento do tributo. A lei penalisa a falta de lançamento do imposto nas notas fiscais, a falta de recolhimento do imposto lançado e, também, o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória. Qualquer dessas infrações em conjunto ou individualmente, sujeitam os contribuintes às multas de ofício fixadas pela legislação. No caso, a de 75% do imposto que deixou de ser lançado. O aqui explicitado encontra supedâneo no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96

(...)

Como se pode verificar, uma das ações ilícitas tipificadas no dispositivo legal é a falta de lançamento do IPI na nota fiscal. Tendo sido constatada a saída de produtos em operações tributadas sem o lançamento do imposto, é dever do agente fiscal a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado na nota. Saliente-se que não há qualquer previsão legal de que a multa somente deve ser aplicada quando houver imposto a pagar. O não lançamento do imposto na nota é o requisito necessário. Deste modo, quando houver saldo devedor na escrita fiscal, o imposto deve ser lançado conjuntamente com a multa proporcional de 75%, e nos casos de saldo credor, a multa deve ser aplicada isoladamente, pois não há imposto a ser exigido. Correto, portanto, o procedimento adotado pelo autuante.

Não há falar, no caso, em bis in idem. Não obstante a mesma norma legal, a multa regulamentar (sem cobertura de crédito) teve como base de cálculo o IPI devido emergente da recomposição da escrita, considerando os débitos constatados na auditoria fiscal e os créditos de que dispunha a autuada. A multa do IPI não lançado com cobertura de crédito, por sua vez, como o seu próprio nome iuris retrata, incidiu sobre aquelas parcelas de imposto que deixaram de ser destacadas nas respectivas notas fiscais de saída, consolidadas por período de apuração, e que foram compensadas com créditos à disposição do contribuinte, no período." (Processo nº : 13808.001705/98-13. Recurso nº : 203-112290. Acórdão nº : CSRF/02-02.301 - grifei)

E em julgados esse posicionamento vêm sendo referendado, inclusive por esta turma no Acórdão nº 3402-003.181, na sessão de 21/07/2016, de relatora da I. Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Nesse sentido, devem ser mantidas as multas de ofício lançadas, devendo ser negado provimento ao Recurso neste ponto.

IV. DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne