



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

Processo n° 10980.723210/2014-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.753 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IPI
Recorrente MASTERCORP DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO. ERRO CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IPI

A falta de pagamento do imposto, por erro de classificação fiscal/alíquota inferior à devida, justifica o lançamento de ofício do IPI com os acréscimos legais cabíveis.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. ART. 124, INCISO I DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 8º DO DECRETO-LEI N. 1.736/79 E ART. 28 DO DECRETO 7.212/2010. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES VINCULANTES DOS TRIBUNAIS JUDICIAIS SUPERIORES.

O art. 8º do Decreto-lei n. 1.736/79 que, por sua vez, está fundado no disposto no art. 28 do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI/2010), se contrapõe a precedente vinculante veiculado pelo STJ quando do julgamento do REsp n. 1.101.728/SP, julgado sob o rito de repetitivos, oportunidade em que O citado Tribunal reconheceu que a simples inadimplência fiscal não é, *per si*, causa de responsabilização em matéria tributária.

Tais dispositivos legais também são inconstitucionais, conforme já decidido pelo STF (RE n. 562.276) em caso afetado por repercussão geral. Nesta

oportunidade o STF decidiu que apenas lei complementar pode tratar de questão afeta à responsabilidade tributária, nos termos do que prevê o art. 146, inciso III, alínea "b" da *Magna Lex*.

Os dois precedentes citados vinculam este Tribunal Administrativo, exatamente como estabelece o art. 927 do Código de Processo Civil, aqui aplicado subsidiariamente, nos termos do art. 15 do citado *Codex*, bem como em razão do disposto no art. 62, § 1º, incisos I e II, alínea "b" do RICARF.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilidade do sócio-gerente, Sr. Juliano Anderson Galera Cunha. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Relator, e Waldir Navarro, que negaram provimento. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Diego Ribeiro.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e Relator.

Diego Diniz Ribeiro - redator designado quanto à exclusão da responsabilidade solidária.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Versam os autos exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), totalizando o crédito tributário de **R\$ 264.675,71**, inclusos multas e juros de mora.

Afirma o Fisco (fls. **2008/2037**) que, tendo em conta que **a fiscalizada (matriz) importa e revende mercadorias, nos termos do art. 9º do Decreto 7.212/2010 (art. 4º, I, Lei 4.502/64), ela se equipara a estabelecimento industrial quando da saída dos produtos por ela importados**. Igualmente, averba que **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 4.502/64, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei 34/66).

Assevera que *"depois de encerrado o processo de industrialização dos produtos fabricados pela filial (TTR - fitas para impressão de códigos de barra e filmes para aparelhos de fax), uma parte dos produtos (TTR - RIBBONS) é transferida pela matriz para*

fins de exportação (drawback), enquanto uma parte é vendida pela própria filial no mercado interno, outra parte é vendida pela matriz no mercado interno". Assim, consigna, a parte dos produtos transferidos pela filial e que foi vendida pela matriz no mercado interno, também qualifica a matriz (fiscalizada) como equiparada à industrial.

Dessa forma, tanto em relação à comercialização no mercado interno das mercadorias por ela importadas (art. 9º, I, RIPI/2010) quanto em relação aos produtos industrializados pela filial e revendidos pela matriz (fiscalizada) no mercado interno (art. 9º, III, RIPI/2010) qualificam a autuada como equiparada à industrial. Contudo, a empresa não lançou (nas notas fiscais), não apurou (livros fiscais), não declarou (declarações RFB) e não recolheu (DARF) o IPI devido nessas operações, embora tratando-se de contribuinte de IPI na qualidade de equiparada à industrial.

A fiscalização relatou que, em síntese, que a unidade II (segundo consta, inclusive, em seu sítio - <http://mastercorp.com.br/>) fabrica resinas (ribbon cera/resina, ribbon resina, hot stamp e filme para fax, e adquire e revende impressora Zetex e aparelhos de fax (às fls. 2010/2015 fotos e sucinta descrição desses produtos). Na sequência, define o que se entende por "ribbon":

<http://www.fitplast.com.br/o-que-e-ribbon.html> em 02/07/2014

Em resumo, os TTR (Thermal Transfer Ribbons) ou simplesmente "ribbons" são películas plásticas revestidas de cera, resina e cera/resina(mistos) utilizadas para impressão de códigos de barras, impressão de crachás e/ou outras impressões em impressoras térmicas ou aparelhos de fax.

Em atenção ao "termo de reintimação 03" o contribuinte apresentou as fotos dos produtos constantes da resposta apresentada a esta fiscalização em 01.08.2014, que mencionamos a seguir: filmes de impressão de cera; filmes de impressão cera/resina; filmes de impressão resina; filmes de impressão têxtil; filmes de impressão para datadores (hot stamp); filmes de impressão "near edge"; "jumbo"; fitas para máquina de escrever e filmes de termo transferência para impressoras de etiquetas.

Em atenção ao questionado no "termo de intimação 04" informou que os produtos arrolados abaixo e os contidos na planilha abaixo são filmes de impressão de termotransferência utilizados em multifuncionais, fax e outros equipamentos.

FAXFILM FF-52A (PANASONIC KX-FA 52A)
AXFILM FF-57/93A2 (PANASONIC KX-FA 57/93A)
FAXFILM FF-136A (PANASONIC KX-FA 136A)
MULTILASER ML-3CR-S (SHARP UX-3CR)
MULTILASER ML-15CR-S (SHARP FO-15CR)
HS 40MM X 122M HS30 BLACK IN
WB-322 (PHILIPS PFA 322)
WB-57/93A (PANASONIC KX-FA 57/93A)
HS 35MM X 122M HS30 BLACK IN
HS 40MM X 122M HS30 BLACK IN
MULTILASER ML-402RF-B (BROTHER PC-402RF)
WB-57/93A (PANASONIC KX-FA 57/93A)

A tradução da palavra "ribbon" em inglês pode ser também: strip, tape, lace, band. Em português: fita, banda ou faixa.

Informa o TVF que "Conforme termo de constatação datado de 10.06.2014, (anexo ao "Termo de Intimação 03"), em visita "in loco" ao contribuinte Mastercorp do Brasil Ltda – filial, CNPJ 03.586.159/0002-09, constatamos que este contribuinte se dedica a fabricação e comercialização de produtos no ramo TTR (termo-transferência), para diversos tipos de aplicações e diversas impressoras e sistemas de impressão (resp t. de intimação 03). Mais especificamente a filial da empresa Mastercorp (CNPJ 03.586.159/0002-09) é quem produz os denominados RIBBONS", concluindo:

É o estabelecimento CNPJ 03.586.159/0002-09, filial, o responsável pelas atividades de industrialização, assim como, pela comercialização de produtos conforme fotos anexadas ao mencionado termo, extraídas no dia em que comparecemos na filial. Nestas fotos restam demonstradas as saídas de produtos fabricados pela filial diretamente para os clientes cujos nomes aparecem nas etiquetas constantes das fotos anexas.

Pelo que se viu e pelo que nos foi relatado pelo contribuinte por ocasião da visita, emerge como incontroverso o FATO de que as operações de INDUSTRIALIZAÇÃO da pessoa jurídica são (e sempre foram) realizadas pelo estabelecimento localizado na Rua Maria de Souza Coelho, 15, Vila Sabará, Cidade Industrial, Curitiba, Paraná, e inscrito no CNPJ 03.586.159/0002-09.

A matriz é que executa os procedimentos referentes as atividades ligadas ao comércio exterior (importação e exportação) enquanto as atividades de industrialização (APLICAÇÃO DE PIGMENTO E CORTE) e comercialização são realizadas pela FILIAL.

Em atenção ao "termo de intimação 03" (itens 2 e 3) o contribuinte informou: "*que produz filmes de termos transferência para diversos tipos de aplicações e diversas impressoras e sistemas de impressão, produtos estes que serão utilizados para impressão e codificação em diversos segmentos industriais e logísticos, para impressão direta em papel, plástico, tecidos, metais, madeira, etc.*"

Que "*importam e revendem algumas impressoras de termo transferência constantes na NCM 8443.31.12 e 8443.32.32.*"

Conforme "site" da empresa sob ação fiscal a mesma produz **RIBBONS PARA TODAS AS IMPRESSORAS DE CODIGO DE BARRAS** entre os quais ela própria destaca em seu site:

- de cera
- misto
- resina
- super resina
- "near edge"
- têxtil
- "hot stamp"

Na sequência, pontua o Fisco, que os produtos "*ribbons*" **quando exportados "são classificados corretamente pela autuada (matriz) no código NCM 9612.10.19, enquanto os mesmos produtos quando vendidos no mercado interno não são oferecidos à tributação, tampouco fazem menção a quaisquer outros elementos (classificação fiscal, alíquota, suspensão, isenção, etc.)"**, tudo conforme documentos fiscais colacionados aos autos.

Em relação aos denominados *ribbons*, entende a autoridade autuante que a classificação fiscal correta é a 9612.10.19 (fitas impressoras de material plástico não enquadrados nos subitens anteriores), com alíquota de 20 % (fl. 2053 - de 05/2010 a 08/2012), com base na RGI 1 combinado com a nota explicativa da posição 9612. Todavia, o contribuinte dava saída a alguns (95%, segundo a fiscalização) produtos (docs. fls. 2045 e segs.) classificando-os na NCM 8443.91.99 (alíquota de 0 %), concluindo:

Isto posto, a classificação fiscal de fitas e filmes para impressão de transferência térmica nos códigos NBM/SH - TIPI deve seguir a determinação das normas do Sistema Harmonizado e enquadram-se no código 9612.10.19, considerando, em reforço, a Solução de Divergência COANA nº 1 de 19/03/2003. (fotocópia em anexo)

Por fim, anexamos fotocópias das notas fiscais de exportação realizadas pela matriz, referentes a estes mesmos produtos, nas quais estes mesmos produtos foram classificados corretamente no código NCM 96121019, conforme documentos abaixo transcritos.

Em função de tais fatos, foi exigida a diferença do IPI pela reclassificação fiscal em relação aos itens acima arrolados, quando da venda no mercado interno, dos produtos fabricados pela filial e remetidos à autuada. Igualmente, foi cobrado IPI também em relação a alguns produtos saídos a título de remessa de amostra grátis por falta de atendimento a alguns requisitos, conforme articula no item 11 do TVF (fls. 2027/2028). Por fim, foi glosado o saldo credor lançado em fev/2010 (data em que inicia a escrituração do LAIPI) porque não foi constatada apuração de IPI para o mês anterior (jan/2010), o qual, afirma-se, é "nulo", conforme demonstrativo do item 12 do TVF. Estas duas últimas infrações não foram impugnadas.

Foi aplicada a multa de 150 %, sob o fundamento de que "*o contribuinte praticou dolosamente as circunstâncias qualificativas previstas para a modalidade sonegação fiscal*", consoante o disposto no item 13 do TVF (fls. 2032/2034). **Informa, alfim, que quanto à classificação fiscal, tal entendimento já havia sido apontado ao contribuinte no processo 10980.724847/2010-21**, tendo-lhe sido dado conhecimento "*acerca da já mencionada Solução de Divergência COANA 1, de 19/03/2003, referente à classificação fiscal dos produtos comercializados pelo contribuinte*", que deveriam ser classificados no código 9612.10.19 e tributados à alíquota de 20%.

Foi responsabilizado solidariamente pela exação, o sócio-gerente (detentor de 99 % do capital social), Sr. **Juliano Anderson Galera Cunha, CPF 838.838.439/20**, com arrimo no art. 124, I, do CTN.

Impugnado o lançamento (fls. 2207/2311), a DRJ/RPO (fls. 2376/2425) o manteve na íntegra, assim como a responsabilidade solidária do referido sócio-gerente. Não resignada com a r. decisão, a empresa interpôs o presente recurso (fls. 2440/2509), no qual, em suma, alega:

1 - Ser totalmente descabida a pretensão de classificar filme de termo de termo-transferência como subgrupo de fita de máquina de escrever, pois não há qualquer similaridade. Afirma que o produto que fabrica é utilizado em impressoras e aparelhos de fax com a finalidade de imprimir papéis, etiquetas, crachás e outros meios, como, entende, descrito na tabela da posição 84.43 (impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos da posição 84.42). Acresce que "*esse grupo abrange todos os métodos de impressão utilizados no mercado, impressão por jato de tinta, impressão a laser e impressão por sistema térmico, sendo que certamente existe a necessidade de abrir um novo grupo para classificar os produtos desta família, que sabidamente não tem classificação específica*", concluindo que "*deveria existir a linha de produto 8443.99.5 (que não existe) - impressoras de termo-transferência, pois, afinal, a impressão por transferência térmica é uma tecnologia que não pode ser equiparada à impressão térmica*". Em resumo, entende que "*se todo o aparato de impressão a jato de tinta e laser estão no grupo 8443, e lá estão também as impressoras e equipamentos de fax que utilizam os filmes de termo-transferência, é lógico que os filmes estão também neste grupo*", o que o laudo que acosta conclui.

Acresce às suas razões o fato de que as impressoras e equipamentos de fax que importa classifica-se no código 8443.32.99, conforme entendimento do próprio Fisco. Assim, conclui que "*os filmes de termo-transferência estão no grupo 8443, que alberga todos os meios de impressão, máquinas, equipamentos, partes, peças e suprimentos*".

Na sequência, trata em item apartado (CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS FILMES DE TERMO-TRANSFERÊNCIA) sobre a classificação fiscal objeto da lide, com arrimo em Laudo produzido a seu pedido por "engenheiros especialistas em exame de processos produtivos". Veja-se o quesito e a resposta abaixo, inserto no mencionado Laudo;

9) *Se os fax e impressoras de termo transferência encontram-se na NCM 8443, os suprimentos para esses equipamentos, sejam eles os filmes de termo transferência, deveriam estar na subposição NCM 8443.91.99 "Partes e acessórios de máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão - Outros", já que não têm subposição específica, como os demais suprimentos concorrentes?*

R: Sim, deveriam ser classificados na NCM 8443.91.99 - Outros.

Com base nesse Laudo, arremata: "*Diante de todo o exposto e dos pareceres técnicos a respeito dos produtos produzidos pela empresa autuada, mostra-se claro que não podem ser aplicados na NCM 9612*". Discorre, ainda sobre seu processo produtivo, e conclui no tópico:

Não pairam quaisquer dúvidas ou argumentos que possam modificar a classificação utilizada, conforme antes apontado, eventual pretensão de movimentar o produto dentro das alternativas do Grupo 8443 poderia gerar um debate técnico ou de caráter interpretativo, mas a pretensão de classificar como "outros" no grupo 9612 não gera sequer margem para discussão, é completamente absurda.

A seguir, traça análise comparativa entre os processos produtivos de fitas de máquinas de escrever e filmes de termo-transferência, concluindo que "enquanto a fita de máquina de escrever pode ser fabricada na garagem de casa, o filme de termo-transferência é produto de alta tecnologia de produção, em diferentes etapas e procedimentos que requerem conhecimentos específicos e avançados".

Em relação às exportações que utiliza o código 9612.10.19, conforme anotado no relato fiscal, alega que "*existem empresas que solicitam que os produtos sejam enquadrados em uma ou outra classificação fiscal, provavelmente com o objetivo de alcançarem vantagens fiscais à luz da legislação fiscal de regência da cada país.*" E continua: "*Assim, existem casos pontuais de exportações realizadas com a classificação fiscal desejada pela autoridade fiscal - 9612.10.19*". Acresce que o SISCOMEX em seu sistema de registro de exportações somente tem aceito o registro com esse código, ou seja, alude, "este é imposto pela RFB, não uma opção ou escolha do contribuinte".

2 - Que a referida solução de consulta, que também embasou o lançamento, por meio da Solução de Divergência COANA nº 1, de 19/03/2003, que teria classificado produtos análogos à da recorrente na NCM/TIPI 9612.10.19, cuja alíquota é 20%, que a mesma é antiga, de 2003, e que desde então houve expressiva alteração nos processos produtivos e nas tecnologias empregadas nos equipamentos para impressão por transferência térmica. Tais fatores, entende, devem ser levados em consideração para a classificação fiscal nos dias atuais, "eis que, até mesmo, houve mudança significativa no produto filme para termotransferência". Alega que a consulente se situa na Zona Franca de Manaus (ZFM) e não produz tais materiais, apenas os importa. Por não recolher IPI (isenta por se situar na ZFM), a consulente, argui, "tinha interesse que o produto em exame tivesse classificação com alíquota mais elevada possível de IPI, eis que, assim, as suas concorrentes, não beneficiárias da isenção da ZFM, se vissem obrigadas a recolher IPI com alíquota de 20%";

3 - Padecer o lançamento de certeza e liquidez à luz do art. 142 do CTN, pois entende que

Em primeiro lugar, a base de cálculo da exação foi obtida mediante exame das GIAs/ICMS, tendo a fiscalização ignorado os valores declarados pela Recorrente nas DCTF e nas DIPJ dos anos-calendário fiscalizados de 2010 a 2012. Errou também a autoridade fiscal ao considerar na base tributável, as transferências de matérias-primas e de produtos acabados entre a matriz e a filial, informadas nas GIAs/ICMS, vez que não se trata de operações sujeitas à incidência do IPI.

Alega, ainda, que há operações que não correspondem a uma hipótese de incidência de IPI. Seriam elas: CFOP 5156 - transferências, CFOP 5553 - devolução de compra do ativo imobilizado, CFOP 5556 - devolução de compra de material de uso e consumo e outros que arrola em sua peça recursal (fl. 2489). A seu juízo todos casos de saídas com suspensão de IPI previstas no art. 42 do RIPI/2002.

Entende que as "transferências de matéria-prima e de produtos acabados entre a recorrente e sua matriz (*sic - na verdade entre a filial produtora e a matriz autuada*), operações esta informada nas GIAs, mas que não correspondem ao fato gerador do IPI definido na legislação". A seu juízo, "*essa movimentação decorre da compra de insumos, que são transferidos para filial para industrialização, e, posteriormente, o produto acabado - filme para impressão por transferência térmica - retorna por transferência para a matriz, responsável pela comercialização*". Aduz que ainda que cabível a exigência fiscal com classificação e alíquota que o Fisco entende correta, seria descabida a exação do imposto suspenso. Acresce que a fiscalização deixou de considerar na apuração do imposto devido os créditos de IPI recolhidos por ocasião da importação dos produtos e das matérias-primas. Conclui que tais vícios tornam o **lançamento nulo**, e que eventuais ajustes na base de cálculo do imposto representará mudança de critério jurídico, em afronta ao art. 146 do CTN.

Consequentemente, o autuante apurou o imposto devido, considerando os créditos pelas entradas dos insumos registrados em documentação. **Acrescentou que as irregularidades fiscais apontadas são decorrentes do fato inequívoco de que o contribuinte, plenamente enquadrado na condição de estabelecimento equiparado a industrial, não lançou (nas notas fiscais), não apurou (livros fiscais), não declarou (declarações RFB) e não recolheu (DARF) o imposto (IPI) devido em suas operações.**

4 - Improcedem as multas aplicadas. No que tange à multa qualificada, alega inexistir conduta dolosa praticada por si no intuito de sonegar IPI. Aduz que "as saídas registradas com os CFOP 6102 e 5102 (venda de mercadoria adquiridas de terceiros) durante o período fiscalizados corresponderam às operações 6101 e 5101", e que "nunca negou que industrializa os produtos que revende, tendo utilizado os códigos errados por equívoco no tipo de operação comercial". Alega que nas vendas de produtos em que a alíquota do IPI é positiva, há o regular destaque e recolhimento do imposto, como é o caso de diversas impressoras importadas, quando há o destaque e recolhimento do IPI. Nas vendas de *ribbons*, "não há destaque e recolhimento do IPI porque a alíquota do produto é zero", pelo que "não há que se falar em dolo". Conclui, no tópico, que ainda que "ainda que se entenda que a recorrente deixou de destacar e recolher o IPI nas operações de saída do estabelecimento industrial, representativas de vendas, ...não incorreu na prática do ilícito de sonegação fiscal", pois entende que não impediu ou retardou, total ou parcialmente, conhecimento do fato gerador, vez que todas operações de venda foram acobertadas por notas fiscais, denotando sua boa-fé e permitindo ao Fisco a cobrança dos tributos, e conclui: "Se a recorrente deixou de apurar e recolher o imposto deveu-se ao fato de adotar para o produto que industrializa a NCM/TIPI

8443.91.99, cuja alíquota é ZERO." Assim, pugna que se ao final vier a ser julgado que a classificação fiscal não é a adotada por ela e sim a que o Fisco entendeu correta, que lhe seja aplicada a multa de 75 %;

5 - A natureza confiscatória do auto de infração, ao argumento do descompasso da relação entre a receita bruta da empresa e o valor daquele;

6 - Quanto à imputação de responsabilidade do Sr. Juliano Anderson Galera Cunha, entende que não caracterizada a gestão fraudulenta ou com abuso de poderes por parte daquele sócio, nos termos do que rege o art. 135 do CTN, não pode a ele ser imputada responsabilidade pessoal solidária, pois "em nenhuma peça do processo constata-se que tenha sido aventado o sócio ter atuado na gestão da empresa com excesso de poderes ou com infração de lei", transcrevendo escólio jurisprudencial a respaldar sua tese.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lock Freire, Relator.

I - PRELIMINARES

Como bem pontuado na r. decisão, o contribuinte não questionou diretamente a tributação das operações com código CFOP 5911 e 6911 (remessa de amostra grátis) efetuadas no cálculo do imposto, também não questionou a alteração do saldo inicial do imposto (fevereiro de 2010) referente ao período feita pelo fisco. Portanto, nos termos do art. 16, III c/c o art. 17 do Decreto 70.235/72, tais matérias não foram controvertidas na peça impugnatória, e nem na recursal, de forma específica, pelo que preclusas, em que pese a argumentação no recurso de que todos os pontos foram questionados.

Na redação que lhe foi dada pela norma que criou as DRJ, a Lei 8.748/1993, foi estabelecida a obrigação do contribuinte de, na contestação do lançamento, delimitar o objeto do litígio por meio da indicação, na impugnação, dos "*motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões que possuir*". Ocorre que as referidas infrações não foram questionadas em específico na impugnação ao lançamento. Assim, desde a edição da Lei 8.748/93, negativa geral já não mais procede no rito do Decreto 70.235/72, pelo que tais pontos restam incontroversos.

Diga-se o mesmo em relação aos eventuais créditos sobre as impressoras importadas, pois tal matéria somente foi ventilada na peça recursal. Contudo, ao analisarmos as planilhas anexas ao auto de infração (fls. 2083/2109), constata-se que às fls. 2017/2018 constam créditos na reconstituição da escrita do IPI feita pela fiscalização. Quisesse o contribuinte alegar que os créditos das importações não foram computados na exigência fiscal deveria, por primeiro, alegar tal fato na impugnação, que delimita a extensão da lide, o que não fez, tornando a matéria preclusa. E, se preclusa não estivesse, e está, deveria, ao depois, apontar em relação aos períodos onde constam crédito no refazimento da escrita, anexo ao lançamento, que nesses valores não estariam inclusos os créditos das importações das impressoras, de forma articulada e com provas certas e líquidas desses valores, o que também não o fez, ficando em alegações genéricas. Portanto, afastado essa alegação, quer por sua preclusão, quer por falta de provas, ônus seu ao controverter o lançamento.

Igualmente não há que se falar em qualquer nulidade, seja da exação, seja da r. decisão. O TVF foi mais específico que o necessário para comprovar as infrações que entendeu a fiscalização ter ocorrido, tendo provado o que veio a concluir ao cabo da ação fiscal. A classificação fiscal adotada pela fiscalização fundamentou-se na aplicação dos **critérios de classificação indicados em normas legais**, quais sejam, os estabelecidos na **NBM** (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias) e na **NCM** (Nomenclatura Comum do Mercosul) e, subsequentemente, na **TIPI**. Se o mérito das imputações vão de encontro ao entendimento da recorrente, essa questão não macula o lançamento. Porém, com efeito, o mesmo foi devidamente motivado e adequadamente liquidado, não padecendo de vício a maculá-lo de nulidade, pelo que afasto essa preliminar. Igualmente, sem reparos à r. decisão, que enfrentou à exaustão todas questões suscitadas em sede impugnatória.

Igualmente, denego o pedido de sobrestamento em função do lançamento inserto nos autos do PA 10980.724847/2010-21, pois em que pese naquele também seja controvertida a questão da classificação fiscal, os períodos de apuração são diversos, e nada impede que Turmas distintas tenham convicções díspares. Aliás, esse é o fundamento que possibilita que a matéria chegue a CSRF.

Em conclusão, afastos as pugnadas preliminares de nulidade.

II - MÉRITO

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Como relatado, trata-se a ora recorrente de estabelecimento matriz que no período em análise não escriturava IPI e nem declarava em DCTF qualquer valor a pagar. Entretanto, **quer em relação à comercialização no mercado interno das mercadorias por ela importadas (art. 9º, I, RIPI/2010 - as impressoras) quer em relação aos produtos industrializados pela filial e revendidos pela matriz (fiscalizada) no mercado interno (art. 9º, III, RIPI/2010), a autuada é, nessas operações, equiparada à industrial.** Em consequência, nessas operações, a matriz é contribuinte do IPI. E, desde já pontue-se, essa questão resta incontroversa.

Assim, a questão de mérito devolvida ao conhecimento deste Colegiado restringe-se à base de cálculo, classificação fiscal dos denominados "*ribbons*" (TTR - *thermal transfer ribbons* - fitas para impressão de códigos de barra e filmes para aparelhos de fax), o agravamento da multa de ofício e a controvertida responsabilização solidária.

BASE DE CÁLCULO

O contribuinte alegou a desqualificação dos valores utilizados pelo Fisco como base de cálculo do IPI devido, já que as remessas de matérias e produtos entre Matriz e Filial, e vice-versa, são devidamente declaradas ao Fisco Estadual, mediante GIA/ICMS, com recolhimento de eventual imposto devido, mas tais remessas não se subsume à hipótese de incidência própria do IPI. Pelo mesmo motivo e argumentação, também justificou a utilização dos códigos CFOP 5102 e 6102 - que geram destaque de ICMS, mas não de IPI - nas transferências de mercadorias entre os três estabelecimentos da empresa fiscalizada.

A Base de Cálculo está correta. Conforme Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização verificou que foram registradas operações nos códigos CFOP 5102 e 6102, códigos esses referentes a venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, mas que

tais códigos não eram condizentes com a atividade da empresa – industrialização. De acordo com o Fisco, a venda, pela matriz, de qualquer dos produtos industrializados pelo estabelecimento filial deveria ser registrado no CFOP 5101/6101 (Venda de produção do estabelecimento) em vez do CFOP 5102/6102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

Gize-se que em momento algum o contribuinte (matriz) questionou sua desqualificação como comercial e seu enquadramento como equiparado a industrial, ou seja, em nenhum momento alegou que a filial não industrializou os produtos vendidos pela matriz.

Ao verificar as planilhas e notas fiscais anexas ao processo dos anos de 2010, 2011 e 2012, constata-se que a totalidade das saídas para o mercado interno referente a matriz estava classificada no CFOP 6102 – vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros – que não sofrem tributação do IPI, pois tal operação não é tributada pelo imposto (operação comercial). Não constam, das notas fiscais de venda no mercado interno a alíquota do IPI, somente o ICMS destacado.

No entanto, nas saídas dos produtos industrializados pela filial, a matriz é equiparada a industrial e não comercial, sendo que não há notícias de compras do produto de outra empresa para revenda. Sem embargo, todas as saídas foram classificadas em CFOP errado, pois o correto seria 6101 e 5101 - vendas de produção do estabelecimento e, portanto, operação tributada pelo imposto.

Quanto às alegações recursais de que teriam sido incluídas na base impositiva operações que não correspondem a uma hipótese de incidência de IPI, pois seriam em tese saídas com suspensão deste imposto, tais como CFOP 5156 - transferências, CFOP 5553 - devolução de compra do ativo imobilizado, CFOP 5556 - devolução de compra de material de uso e consumo e outros que arrola em sua peça recursal, mais uma inovação da recorrente em relação à impugnação. Da mesma forma, tratou-se de alegação genérica, pois não produziu prova nesse sentido, eis que em análise ao lançamento não constato que tais valores tenham sido incluídos na base de cálculo. Assim, rechaço tais alegações por preclusa e por falta de prova de que tais valores teriam sido inclusos na base da exigência fiscal.

O Fisco descaracterizou a utilização dos códigos CFOP 5102 e 6102 e considerou como sendo saídas do CFOP 5101 e 6101. Referidas saídas, repiso, não dizem respeito à transferência para filial, já que o adquirente, em operação de compra e venda, é outra pessoa jurídica (outro CNPJ).

No caso em concreto, as transferências entre a filial e matriz ou matriz e filial referem-se ao CFOP 5156 e conforme consta das planilhas de débitos dos anos 2010, 2011 e 2012 não foram consideradas como tributadas, portanto, também desprovida de veracidade a alegação da recorrente.

Assim, a base de cálculo tomou as saídas para o mercado interno registradas pelo contribuinte como comerciais - CFOP 6102 (vendas = saídas) como saídas de produção do estabelecimento – CFOP 5101 e 6101 e tributou-as à alíquota de 20% e 15% (ano 2012), ao considerar os produtos referentes ao código 9612.10.19.

Portanto, totalmente despropositada a alegação do contribuinte.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Igualmente improcedente as alegações do contribuinte quanto à classificação fiscal dos produtos denominados *ribbons*. Antes de adentrar nesse mérito, registre-se, como salientado no TVF, que esta mesma empresa teve contra si um auto de infração de período distinto, portanto desvinculados entre si quer por conexão quer por dependência, com mesma imputação fiscal. Ou seja, no processo **10980.724847/2010-21**, já lhe tinha sido dado conhecimento acerca da Solução de Divergência COANA 1, de 19/03/2003, referente à classificação fiscal dos produtos comercializados pelo contribuinte, que deveriam ser classificados no código 9612.10.19 e tributados à alíquota de 20%.

Ora, se o contribuinte tem convicção de que a classificação fiscal dos (TTR - *thermal transfer ribbons*) é a que adota desde então, código 8443.91.99 (alíquota zero), deveria ter buscado resguardar seu entendimento com base em consulta fiscal sobre a classificação fiscal desses produtos, instrumento importante para a segurança do contribuinte/Fisco em relação à aplicação da legislação fiscal e classificação fiscal de mercadorias. Assim, caso a resposta à consulta fosse ao encontro do seu entendimento, não mais haveria qualquer controvérsia sobre o tema. Mas quedou-se inerte nesses quatro anos mesmo sabendo do entendimento fiscal, o que poderia levar, como veio a concretizar-se, em nova exigência sobre mesmo fato!

E, mais, chegou ao absurdo de explicitar em sua peça recursal que quando exportou os *ribbons* com a NBM 9612.10.19, o fez porque assim os importadores o exigiam, como se a classificação fiscal de mercadorias não tivesse imposição legal com base em regras internacionais, ficando ao alvedrio de conveniências mercadológicas e discricionárias para tanto. Talvez por isso, toda sua longa articulação tentando "impor" a classificação fiscal que adotava, sequer tangenciou as RGI e/ou as NESH, normas legais impositivas que devem nortear a devida classificação fiscal, devidamente examinadas no libelo fiscal.

Passemos ao exame da matéria.

A fiscalização classificou os produtos fabricados pelo estabelecimento filial da empresa no código 9612.10.19, fundamentado na aplicação dos critérios de classificação indicados nas Regras Gerais de Interpretação (RGI), que dão uniformidade à aplicação da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (NESH), o Fisco considerou o **conceito** de “fitas para impressão” que está presente na posição 9612, cuja descrição reproduz-se, incluídos seus códigos derivados:

96.12	Fitas impressoras para máquinas de escrever e fitas impressoras semelhantes, tintadas ou preparadas de outra forma para imprimir, montadas ou não em carretéis ou cartuchos; almofadas de carimbo, impregnadas ou não, com ou sem caixa.	
9612.10	- Fitas impressoras	
9612.10.1	De plástico	
9612.10.11	Com tinta magnetizável à base de óxido de ferro, para impressão de caracteres	20
9612.10.12	Corretivas (tipo <i>cover up</i>), para máquinas de escrever	20
9612.10.13	Outras, apresentadas em cartucho, para máquinas de escrever	20
9612.10.19	Outras	20
9612.10.90	Outras	20
9612.20.00	- Almofadas de carimbo	20

A fiscalização enquadrou os produtos da recorrente no código 96.12.10.19 por corresponderem a fitas impressoras de material plástico não enquadradas nos subitens anteriores. Observe-se que, no caso, a alíquota correspondente é a de 20% (que é a mesma alíquota para qualquer elemento da mesma posição).

Em contrapartida, como relatado, a classificação adotada pelo contribuinte é 84.43.91.99, outras partes e acessórios de máquinas e aparelhos de impressão que operem por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão, conforme abaixo:

84.43	Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.	
8443.91	-- Partes e acessórios de máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42	
8443.91.10	Partes de máquinas e aparelhos da subposição 8443.12	5
8443.91.9	Outros	
8443.91.91	Dobradoras	0
8443.91.92	Numeradores automáticos	0
8443.91.99	Outros	0

Em síntese, o contribuinte contestou à classificação adota pela fiscalização no código 9612.10.19, afirmando que seus produtos não são “fitas” e sim “filmes”, alegando que a distinção - ainda que sutil - adquire relevância quando se trata de nominar e qualificar o produto, com vista à sua classificação fiscal, e manifestou a semelhança existente entre seus produtos e os *toners* de impressoras ou ao papel carbono, afirmando que seus produtos são muito mais complexos do que os produtos da posição 96.12. Criticou as impressões da fiscalização acerca de seu processo produtivo, que seria de maior complexidade do que o percebido pela fiscalização. Mencionou também o laudo técnico pericial apresentado nos autos.

Não reproduzo aqui, mas os produtos sob análise são aqueles discriminados no suso relato e cujas fotos encontram-se tanto no TVF como na decisão recorrida (fls. 2408/2414).

REGRAS GERAIS COMPLEMENTARES (RGC)

1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "*mutatis mutandis*", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

Tendo estes parâmetros em mente, vamos analisar a classificação pretendida pelo contribuinte: 84.43.91.99 - Partes de máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos da posição 84.42.

Essa classificação enquadra inicialmente os produtos na posição 84.43, que diretamente se refere a máquinas e indiretamente irá se referir a seus elementos constituintes (partes e acessórios). **Ocorre que os produtos fabricados pela contribuinte são elementos a serem utilizados em máquinas de impressão térmica.** Assim, somente poderiam se enquadrar nessa posição se houvesse uma determinante identidade com as subposições desse grupo, conforme determina a RGI. Porém, isso não ocorre, pois a subposição 84.43.91 se refere a partes de máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos da posição 84.42, que é relativa a clichês, blocos, cilindros, pedras litográficas, placas e similares, preparados para impressão. Todos esses são elementos rígidos e usados para impressão em relevo (tipografia, offset e outros), e não elementos macios para impressão (plástico, tecidos, papel).

Acrescente-se o fato de as Notas de Seção, mas especificamente a Nota nº 1, excluir expressamente as fitas impressoras para máquinas de escrever e fitas impressoras semelhantes da classificação nesta seção.

SEÇÃO XVI MÁQUINAS E APARELHOS, EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS Notas.

1.- A presente Seção não compreende:

a) (...)

q) as fitas impressoras para máquinas de escrever e fitas impressoras semelhantes, montadas ou não em bobinas ou em cartuchos (regime da matéria constitutiva, ou posição 96.12, caso estejam tintadas ou de outra forma preparadas para imprimir).

Não se enquadrando em nenhum destes elementos (clichês, blocos, cilindros, pedras litográficas, placas e similares, preparados para impressão) o produto em questão não pode ser classificado nesta posição mesmo que, a grosso modo, possa se assemelhar a *toner* (impressora laser) ou jato de tinta. Releva que o produto da empresa não é *toner* e não é jato de tinta, nem a eles se assemelham.

Toner é uma tinta em pó usada nas impressoras a laser e fotocopiadoras para formar texto e imagens em papel. As partículas do *toner* são transferidas para o papel por meio de cargas magnéticas e fricção, e logo após fundidas no papel pelo calor do rolo fusor enquanto o papel é impresso. O tamanho das partículas de *toner* variam de 1 a 15 micrômetros. O *toner* é fornecido em um cartucho que é instalado na impressora.

Nesses casos, a tinta não está impregnada ou revestida em papel, plástico ou tecido, e é transferida diretamente para o material a ser impresso. No caso do produto do contribuinte, uma película plástica é revestida com tinta e silicone que ao receber calor transfere a tinta para o material a ser impresso. Não identifiquei qualquer similaridade técnica com os produtos em questão (*ribbon*, *toner* e jato de tinta) ou mesmos similaridade visual.

O produto também não é papel carbono ou papel copiativo, ou a eles se assemelham, pois sua função não é obter um segundo exemplar ou cópia do que está sendo escrito e o papel carbono e copiativo não servem para “imprimir”, mas para copiar. Logo, evidente que essa classificação não inclui o material produzido pelo contribuinte.

Ao aplicar a RGI 1 e 3A, verifica-se que entre o texto da posição 96.12 (Fitas impressoras para máquinas de escrever e fitas impressoras semelhantes, tintadas ou preparadas de outra forma para imprimir, montadas ou não em carretéis ou cartuchos; almofadas de carimbo, impregnadas ou não, com ou sem caixa) e o da posição 84.43 (Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42); a posição que mais se adequa ao produto “filmes para impressão” é, inexoravelmente, a 96.12, isto porque:

1. Tratam os produtos de material impressor (película plástica) revestido com tinta; montados em bobinas e, como podemos observar pelas fotos, cortados em tiras, faixas ou

fitas de diversos tamanhos. Sendo que, no caso, o uso do termo fita caracteriza a unidade em faixas sem especificação de tamanho.

2. A própria tradução do termo em inglês “ribbon” é fita, cinta, faixa, portanto serve para caracterizar o produto como “fita”;

3. A impressão se dá por meio da fita de plástica, e não por blocos, cilindros, placas, clichês, etc.

4. A caracterização principal da posição é a “impressão” por meio de material tintado (revestido);

5. A Posição não especifica que tipo de impressão (texto, imagens, gráficos, paisagens, desenhos), a qualidade técnica do produto ou de sua produção e não especifica o tipo de material a ser impresso, se papel, metal plástico, entre outros, somente exige ser fita impressora. Apenas afirma que devem ser fitas impressoras semelhantes a de máquina de escrever, tintadas ou preparadas de outra forma para imprimir.

6. O filme a que se refere o contribuinte nada mais é do que o elemento constitutivo da fita (polietileno tereftalato – material plástico). Assim o produto produzido é “fita de filme”.

7. Somente se caracterizam como filmes, o insumo do produto, ou seja, a matéria-prima: Jumbo (filmes virgens de poliéster - polietileno tereftalato), ou os filmes (Jumbo) tintados mas ainda não aptos ao uso em equipamento de impressão (não cortados em bobinas) que são classificados na posição NCM 3921.90.90 (outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plástico). A matéria-prima (Jumbo) tem dimensões variadas, tendo em média 678mm de largura por 20.000m de comprimento e peso ao redor de 150kg. O produto acabado é denominado *ribbon* e apresentado em bobinas variáveis de 25 a 220 mm de largura e de 51 a 600 metros de comprimento.

Isto porque, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado à Posição 9612 compreende:

1) As fitas impressoras montadas ou não em carretéis ou cartuchos, para máquinas de escrever, calcular, e quaisquer máquinas que comportem um dispositivo que imprima por meio destas fitas (básculas automáticas, tabuladoras, teleimpressoras, etc). Estas fitas são, na maioria das vezes, de tecidos de matérias têxteis, mas também podem ser de plásticos ou de papel. Para se incluírem nesta posição, devem ser tintadas ou preparadas para imprimir (impregnadas, no caso de fitas têxteis, revestidas, no caso de fitas de plástico ou de papel, de uma matéria corante, de tinta, etc.).

Assim, a qualidade técnica do produto e sua forma de produção, o tipo de impressão e o tipo de material impresso pouco importam para assumir a classificação fiscal no código 96.12, pois o que caracteriza a regra é o produto ser similar a fita de impressão das máquinas de escrever, ou seja, ser tintado, ser cortado em faixas, fitas ou tiras e servir para a impressão em máquinas de imprimir. E é exatamente esta a característica do produto fabricado pelo contribuinte, que serve para imprimir código de barras e fax, em impressoras térmicas. Aqui, a similaridade se dá tanto pela forma como pela função de impressão e não pelo produto

em si (características técnicas, tamanho e tipo), como entendeu o contribuinte. Mesmo a interpretação de que as fitas devam ter menos de 3cm para que possam ser consideradas fitas similares às da máquina de escrever está equivocada.

O que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizaddo - NESH - da posição 96.12 quis dizer com “*Excluem-se desta posição: a) os rolos de papel carbono (químico*) ou de outros papéis copiativos, que são colocados em máquinas de calcular, caixas registradoras etc, para obtenção de um segundo exemplar das fichas impressas. Estes rolos, que não podem ser utilizados como fitas de maquinas de escrever, são geralmente muito mais largos (mais de 3cm)*” é que este tipo de papel não pode ser utilizado/classificado como fita de máquina de escrever, por serem mais largos, mas não diz que as fitas impressoras semelhantes devem ter menos de 3cm, mesmo porque os rolos de papel copiativos nem se enquadram neste conceito (fitas impressoras semelhantes).

Aplicando a RGI nº 6, temos que o produto se enquadra na subposição 9612.10, já que o material utilizado na confecção do produto é o polietileno tereftalato (PET), um tipo de plástico e mais especificamente no código NCM 9612.10.19 (“outros”), já que o produto não pode ser classificado em nenhum outro subitem dentro desse item.

Alegou ainda a recorrente que a classificação no código 9612.10.19 é obrigatória no SISCOMEX, pois o sistema não aceitaria outra. Contudo, como já dito, a classificação fiscal deve seguir as normas legais e não as conveniências comerciais ou a operacionalidade de sistemas de informática. Se o SISCOMEX obriga a classificação dos “ribbons” na posição 9612.10.19, não seria porque esta é a classificação correta?

Acresça-se a toda fundamentação até aqui esposada, a Solução de Divergência COANA nº 1 de 19/03/2003 trazida pela fiscalização.

A recorrente contestou a aplicação da referida solução de consulta afirmando que o próprio Fisco classificou impressoras grupo no 8433 no processo 15650.02980/2010-50, que a solução trata de produtos distintos dos produtos da contribuinte e que a empresa que provocou a consulta não é fabricante e está localizada na Zona Franca de Manaus, portanto tinha interesse em uma tributação maior que só afetaria seus concorrentes.

Obviamente, os argumentos não são sustentáveis, pois a descrição geral dos produtos da solução de consulta é a mesma dos produtos do impugnante e, no caso em tela, tanto a classificação das impressoras que utilizam as fitas, quanto a operação efetuada pela consulente e sua localização são irrelevantes para a classificação fiscal dos produtos por ela comercializados.

Ademais, o fato de se classificar as impressoras importadas pela empresa na posição 8433, não implica necessariamente enquadrar o produto produzido por ela no mesmo código, já que a empresa não produz impressoras e sim fitas para impressão –classificação excluída da seção que se encontra a posição 84.

Observe-se que a Solução de Divergência refere-se ao seguinte produto:

Fita de impressão por termo-transferência, constituída por suporte de polietileno tereftalato e substratada, em uma das faces, com revestimento termosensível (cera, resina e pigmento)

e, na face oposta, com camada anti-abrasão baseada em resina silicone-uretano.

Tipos: Cera/Resina/Cera x Resina/Super Resina.

Dimensões e peso líquido: O produto acabado denominado Ribbon e apresentado em bobinas variáveis de 25 a 220 milímetros de largura e de 51 a 600 metros de comprimento, adaptáveis aos diversos modelos de impressoras térmicas existentes no mercado.

Portanto, não vejo como pode se referir a outro produto, dada a perfeita identidade com produto fabricado pelo contribuinte.

Por fim, quanto ao Laudo a que se refere a recorrente, este nada mais faz do que discriminar as formas de produção, técnica e uso entre o produto da empresa e as fitas de máquinas de escrever, que pouco importa para a correta classificação fiscal dos produtos. Já a classificação fiscal que o Laudo aponta como correta não vincula a autoridade fiscal, pois consabido que a classificação fiscal de produtos não é considerada como aspecto técnico dos laudos. A propósito, veja-se o disposto no art. 64 do Decreto 7.574/2011, o qual reproduz os termos do Decreto 70.235/72.

Art. 64. Os laudos e os pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres (Decreto no 70.235, de 1972, art. 30, com a redação dada pela Lei no 9.532, de 1997, art. 67).

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Diante do exposto, correta a classificação fiscal adotada pelo Fisco.

MULTA QUALIFICADA

Alega a recorrente que a autoridade fiscal nada trouxe de fato indiciário ou prova concreta que confirmem as alegações contra a empresa e que a infração é uma divergência de interpretação resultando a divergência de classificação fiscal entre aquela apontada pela autoridade administrativa e a outra, utilizada pela contribuinte.

Entende que para fins de justificar a aplicação da multa majorada, o intuito de fraude deve ser evidente e manifesto. E concluiu que não restando prova suficiente a demonstrar o direito do Fisco em aplicar a multa majorada, nem provado o evidente intuito de fraude por parte da contribuinte, deve-se reduzir a multa ao patamar de 75% pela ausência da circunstância agravante qualificadora.

A multa aplicada pela fiscalização estribou-se na legislação, em especial na redação vigente do art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o

contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

...

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Da análise dos autos, fica evidente que a multa qualificada foi corretamente aplicada, pois trata-se de conduta dolosa na supressão ou redução do imposto devido. Isto, porque não houve uma simples divergência de interpretação, conforme alegou a autuada.

Em primeiro lugar, porque o estabelecimento se comportava como estabelecimento comercial e não industrial, dando saídas de mercadorias como venda de mercadoria adquirida de terceiros (comércio), operação não tributada pelo IPI, e não como venda de produção do estabelecimento (industrialização), fato incontestado. Em todos os livros contábeis e fiscais e nas notas fiscais dos anos de 2010 a 2012 as saídas estavam registradas com os CFOP 6102 e 5102 (venda de mercadoria adquirida de terceiros), não havia destaque do imposto, indicação de classificação fiscal e alíquota, apesar de ser uma saída tributada, mesmo que a alíquota zero, segundo o entendimento do interessado. Em segundo lugar, porque o contribuinte respaldava essa conduta no fato de ser o produto tributado à alíquota 0%, classificando-os de forma equivocada e contrária à classificação fiscal de seus concorrentes e até mesmo de alguma de suas exportações. Além disso, em 2010 ela foi autuada pelo mesmo fato, o que denota que ela bem sabia o entendimento fiscal acerca da classificação fiscal.

Demais disso, deixou de cumprir as obrigações acessórias, dificultando a ação da fiscalização e obrigando-a, inclusive, à coleta de informações em ambiente externo à empresa, alongando e onerando em demasia o procedimento fiscalizatório, com consequente prejuízo ao Erário.

Não se pode conceber que um fabricante de produtos industrializados, que se jacta em produzir produto de alta tecnologia, desconheça sua condição de contribuinte do IPI. Na verdade, o próprio sujeito passivo anuncia a todos na internet a sua qualidade de fabricante e os produtos por ele fabricados. E todos os documentos juntados ao processo dizem exatamente a mesma coisa. Também não se poderia admitir que o contribuinte, sem dolo específico, emitisse suas notas fiscais completamente em desacordo com o que a lei exige, deixando de fazer qualquer referência ao imposto e a quaisquer outros elementos de sua condição de industrial e contribuinte. Além disso, quando lhe interessa (exportação), utiliza a classificação fiscal correta dos seus produtos.

O *animus sonogandi* na prática da infração fica bastante evidente quando o mesmo utiliza em seus documentos e livros fiscais os códigos CFOP 5102, 6102 e 5156 (saída de produtos adquiridos e/ou recebidos de terceiros) quando deveria utilizar os códigos CFOP 5101, 6101 e 5155 (saída de produtos fabricados pelo estabelecimento), prestando informação FALSA em seus documentos fiscais na tentativa de ILUDIR a autoridade fazendária em

relação à sua condição de estabelecimento industrial e contribuinte do IPI e, inclusive, da ocorrência do fato gerador de suas obrigações tributárias.

Assim, entendo que ao tipificar reiteradamente suas operações como comerciais e assumir uma classificação fiscal não onerada, mesmo adotando outra classificação em suas operações de exportação (correta), a recorrente está, deliberadamente, sonhando ao fisco a informação de que é contribuinte do IPI e que é devedor do imposto por ter suas saídas tributadas a alíquota 20% ou 15% (2012). Tal fato comprova a intenção do contribuinte em omitir, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador do imposto.

Quanto à alegada natureza confiscatória do auto de infração em confronto com o valor da receita bruta da empresa, totalmente despropositada. Tais alegações não possuem fundamento legal que permitam considerá-las para efeito de exclusão de penalidade, pois a capacidade tributária do contribuinte é considerada no dimensionamento dos tributos pela formulação da normatização que os regula. O fato de o contribuinte, por iniciativa própria, ter deixado de recolher tributo durante longos períodos e de ter incorrido em infrações que ensejam penalidades gravosas, implica na assunção dos riscos correspondentes em relação à sua situação econômico-financeira.

Portanto, rechaça-se tal argumento.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE

Para solucionar a controvérsia, impõe-se aclarar a hipótese de responsabilidade tributária tratada no art 124, I, do CTN, tomado como fundamento pela fiscalização:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

A fiscalização justificou a atribuição da responsabilidade solidária, resumidamente, nos seguintes termos:

O artigo 124 inciso I do CTN pressupõe que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. O sócio gerente tem interesse econômico no fato gerador (lucro da MASTERCORP DO BRASIL LTDA.) que foi influenciado pela falta de tributação do IPI.

Trata-se a recorrente de empresa de responsabilidade limitada, de natureza familiar, cujo solidário detém 90 % das quotas e seu filho o restante. Por óbvio, que todas as operações praticadas pela recorrente passam pelo total conhecimento do Sr. Juliano Anderson Galera Cunha, o imputado responsável solidário pela exação.

O “interesse comum” de que trata o art. 124 inciso I do CTN deve ser jurídico e convergente. Para que se materialize a solidariedade tributária com espeque no artigo 124, I, do CTN, é preciso que o interesse comum que exista entre os obrigados solidários seja um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social. Portanto, por óbvio que todas as irregularidades, e mesmo ilegalidades, apontadas no lançamento eram de pleno conhecimento do solidário.

Também não se pode perder de vista a aplicação do inciso II, do artigo 124 do CTN. Isso porque a legislação do IPI dispõe expressamente a respeito da responsabilidade de terceiros (sócios-gerente) em seu artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, cujo comando legal esta embasado no artigo 28 do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI/2010):

Art. 28 (RIPI/2010) - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.

Portanto, mantenho a responsabilidade solidária do sócio-gerente Sr. JULIANO ANDERSON GALERA CUNHA.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Com a devida vênia, usei divergir do douto Relator do caso em relação a questão afeta à responsabilidade tributária imputada para a pessoa de *Juliano Anderson Galera Cunha*.

2. Um dos fundamentos invocados pela fiscalização para justificar a responsabilização do citado responsável é o disposto no art. 124 do Código Tributário Nacional¹, i.e., pelo fato de pretensamente existir um *interesse comum* de tais pessoas (física e jurídica) em relação com a situação que redundou no fato gerador objeto da autuação.

¹ "Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...)."

3. Para verificar se tal conclusão é adequada juridicamente, mister se faz delimitar o conteúdo semântico da expressão interesse comum. Nesse sentido, insta desde já destacar que a legislação tributária não faz tal conformação, tarefa essa que fica sob responsabilidade da doutrina² e da jurisprudência, para quem *interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos*³. Assim, ter *interesse comum* significa partilhar a prática do fato tido como gerador.

4. Ainda tratando do “interesse comum” para fins de incidência do dispositivo legal alhures citado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é clara ao entender que para a sua configuração não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse jurídico no fato gerador do tributo. Nesse sentido:

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

*1. A jurisprudência do STJ entende que **existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.***

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011) (g.n.).

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o

² "O art. 124 prevê duas hipóteses de solidariedade: a) em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e b) referente às pessoas expressamente designadas em lei.

A primeira hipótese está redigida em linguagem bastante vaga, não traduzindo com acuidade o que quer significar. Comprador e vendedor têm interesse comum na transmissão da propriedade de imóvel, mas nem por isso podem ser devedores solidários. A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional." (COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo, Saraiva, 2012. p. 210.).

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 476.

fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos.

(STJ; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, **PRIMEIRA SEÇÃO**, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010) (g.n.).

5. Também não há que se falar em responsabilização com base no disposto no art. 8º do Decreto-lei n. 1.736/79 que, por sua vez, está fundado no disposto no art. 28 do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI/2010):

Art. 28 (RIPI/2010) - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal.

6. Primeiramente porque referido dispositivo normativo tem por escopo veicular uma responsabilidade tributária na hipótese de simples inadimplência fiscal. Acontece que a simples inadimplência não é motivo suficiente a ensejar a responsabilidade tributária, uma vez que, *a considerar o mero inadimplemento como fator de responsabilização dos administradores, perderia qualquer sentido a limitação da responsabilidade, pois estes seriam passíveis de acionamento em todos os processos de cobrança tributária, cujo pressuposto é, justamente, o inadimplemento*⁴. Em outros termos, a inadimplência é condição necessária, mas não suficiente para fins de responsabilização tributária. Este também é o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa da ementa extraída de caso julgado sob o rito de recursos repetitivo, *in verbis*:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

⁴ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 332.

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(STJ; REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009) (grifos nosso).

7. Não obstante, o citado dispositivo do Decreto-lei n. 1.736/79 apresenta outro vício, na medida em que flagrantemente conflita com o disposto no art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, uma vez que questões afetas à obrigação tributária - o que contempla a figura da responsabilização tributária - é matéria de exclusivo trato por parte de lei complementar. Tal inconstitucionalidade **deve** ser aqui reconhecida em razão do disposto no art. 62, § 1º, incisos I e II, alínea "b" do RICARF, c.c. com o precedente veiculado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.276, afetado por repercussão geral e cuja ementa segue abaixo transcrita:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou

remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personne, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Processo nº 10980.723210/2014-41
Acórdão n.º **3402-004.753**

S3-C4T2
Fl. 2.592

(RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442) (grifos nosso).

8. Aliás, o mesmo art. 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do RICARF, c.c. com o sobredito precedente veiculado pelo STJ (REsp n. 1.101.728/SP) julgado sob o rito de casos repetitivos, também justifica a convocação da *ratio decidendi* de lá extraída para a resolução do caso decidendo.

9 Assim, com base em tais fundamentos, voto por **dar provimento** ao **recurso voluntário** do responsabilizado, i.e., o Sr. *Juliano Anderson Galera Cunha* contribuinte e, por conseguinte, excluí-lo do polo passivo da presente exigência fiscal.

10. É como voto.

Digo Diniz Ribeiro - Conselheiro.