



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

Processo n° 11020.001992/2006-74
Recurso n° 342.080 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **3102-001.670 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de novembro de 2012
Matéria IPI - BEBIDAS
Recorrentes MOET HENESSY DO BRASIL - VINHOS E DESTILADOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/07/2001 a 31/12/2004

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

A ausência de prestação de informações inerentes ao enquadramento inicial de bebidas tributadas pelo sistema de classes de valores ou a prestação de maneira incompleta ou incorreta, autoriza o enquadramento ou reenquadramento de ofício e, como consequência, a exigência da diferença de imposto, acompanhado de acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO.

Verificada a falta ou insuficiência de lançamento do imposto nas saídas do produto do estabelecimento industrial, aplica-se a penalidade pecuniária cominada.

CRÉDITOS DECORRENTES DE DEVOLUÇÃO

Demonstrado que o sujeito passivo deu saída a produtos tributados e que parte desses produtos foi alvo de devolução, legítimo é o creditamento, de acordo com as alíquotas que o Fisco entende devidas.

BENS QUE NÃO SE INSEREM NO CONCEITO DE MATÉRIA PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM.

As aquisições de produtos que não se enquadrem no conceito de MP, PI ou ME não geram crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados

AQUISIÇÃO DE OPTANTES PELO SIMPLES

As aquisições de optantes pelo Simples não geram crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados.

classes A, D, I, J e N, de acordo com Portaria MF nº 352, de 24 de novembro de 1988 e Ato declaratório da Secretaria da Receita Federal - SRF nº 5 de 19 de janeiro de 1999, segundo informações prestadas pelo contribuinte, utilizando a classificação fiscal no código 2204.10.90, da TIPI/96 e da TIPI/2001.

1.2. Nos procedimentos de fiscalização, o agente fiscal identificou que o estabelecimento também começou a industrializar outros produtos similares aos mencionados no item anterior, mas com marca comercial e preço distintos, adotando as seguintes denominações: Chandon Passion, Chandon Rouge, Excellence Chandon, Chandon Demi-sec, Excellence Par Chandon Brut Reserve, Chandon Magnum, Chandon Cuvee 500 anos e Chandon Cuvee du Millenaire. Em razão da industrialização desses novos produtos, bem assim dos novos preços praticados nos produtos anteriormente industrializados, a empresa impugnante deveria ter tomado a iniciativa de informar e de solicitar, junto à Secretaria da Receita Federal - SRF, o enquadramento nas classes correspondentes, o que não foi feito, preferindo adotar os mesmos enquadramentos nas classes dos produtos mais antigos.

1.3. Posteriormente, com a publicação da Instrução Normativa SRF nº 249, de 25 de novembro de 2002, tornou-se obrigatório o pedido de reenquadramento das bebidas das posições 2204 da TIPI já industrializadas, para fins de tributação do IPI, como é o caso. Assim, em 28/02/2003 e 06/03/2003, mediante entrega dos pedidos das fls. 449 a 460, o interessado solicitou o enquadramento dos produtos citados nos itens 1.1 e 1.2 acima, informando como código de classificação fiscal 2204.10.90 da TIPI, quando o correto, segundo a fiscalização, seria o código 2204.10.10. O agente fiscal também verificou que para os produtos mencionados no item 1.2. não havia enquadramento por ato da Secretaria da Receita Federal, porque o contribuinte adotou o enquadramento nas classes dos produtos mais antigos, mencionados no item 1.1 deste relatório, o que estaria incorreto por se tratar de produtos diferentes.

1.4. Identificadas essas incorreções, entendeu o agente fiscal que o enquadramento deveria ser realizado de ofício, o que foi feito, encaminhando à Coordenação Geral de Tributação da SRF os dados necessários para que se procedesse ao enquadramento nas classes dos novos produtos, juntamente com os preços praticados no mercado, estes últimos informados pelo próprio contribuinte, conforme documentos das fls. 465 a 467 e 552/553 e fls. 651/652. Dessa forma, foi publicado o Ato Declaratório Executivo SRF - ADE nº69, de 20 de dezembro de 2005, D.O.U. de 26/12/2005, de fls. 653, com os devidos enquadramentos dos produtos mencionados no item 1.1 e 1.2, retro, nas respectivas classes de tributação, relativamente aos anos de 2000 a 2004. Esse novo enquadramento se deu em classes de tributação superiores (L, M, N, O, P, Q, R e S) ao que vinha sendo adotado pelo contribuinte, ocasionando, por consequência, um valor maior de IPI por unidade de produto, conforme TABELA "A" do

art. 135, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98) e na nota NC (22- 3) do Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002 (TIPI/2002). Dessa forma, constatada insuficiência no lançamento do IPI nas notas fiscais dos produtos saídos do estabelecimento, a fiscalização procedeu ao cálculo das diferenças do IPI em razão do novo enquadramento de classes atribuído pelo ADE e 69, de 2005, cujas diferenças de imposto, não lançado, encontram-se nos demonstrativos das fls. 73 a 432.

1.5. As outras irregularidades apuradas pela autoridade fiscal, dizem respeito ao creditamento indevido do IPI, na escrita fiscal, das aquisições de produtos não conceituados como insumos e das aquisições de insumos de empresas optantes pelo sistema SIMPLES, tudo detalhado e discriminado nas fls. 65 a 71 do relatório de auditoria fiscal.

1.6. Concluiu a fiscalização mencionando que a descrição dos produtos nas notas fiscais de saída para venda não conteriam todas as indicações exigidas em regulamento, notadamente o previsto na letra "h" (descrição completa) e letra "c" (classificação fiscal) do inciso IV, do art. 316 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98), e inciso IV do art. 339 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002), o que tornariam essas notas documentos inidôneos e, portanto, como se não efetuado o lançamento do imposto pelo contribuinte.

1.7. Em razão das irregularidades acima apontadas, foi procedida a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, de fls. 53 a 61, remanescendo saldos devedores de imposto não lançados e não recolhidos, que estão sendo exigidos no Auto de Infração e anexos, de fls. 09 a 50, com enquadramento legal nos artigos 15, 16, 17, 23, inciso III, 32, inciso II, 107, 109, 110, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 112, incisos I e II, 114, 117 e parágrafo único, 126, 127, parágrafos 1º ao 4º e 6º, 129, 130, inciso I, 131, 133, 135, 146, 147, inciso I, 182, 183, inciso IV, 185 incisos II e III, 300, inciso II, 316, inciso IV, alíneas "h" e "c", 330, inciso II e 404 do Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI/98); artigos 15, 16, 17, 24, inciso III, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 125, incisos I e II, 127 e parágrafo único, 130, 139, parágrafos 1º e 2º, 140, 142, 143, incisos I e II do parágrafo 1º, 144, 149, 150, 164, inciso I, 199, 200, inciso IV, 202, inciso II, 322, inciso II, 339, inciso IV, alíneas "b" e "c", 353, inciso II e 428 do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002); ADE-SRF nº 69, de 2005, Orientação Normativa COANA nº 1, de 15 de julho de 1999, art. 74 do Decreto nº 99.066, de 08 de março de 1990, Ato Declaratório-SRF nº 74, de 12 de novembro de 1997, Decreto nº 4.488, de 26 de novembro de 2002 e IN SRF nº 249, de 25 de novembro de 2002, cujo lançamento do imposto foi acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, com enquadramento legal no art. 80, inciso I da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos juros de mora calculados pela taxa Selic,

totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 32.513.630,65, calculado até 30/06/2006.

2. Na impugnação tempestiva das fls. 492 a 518, o interessado, por intermédio de seu procurador, instrumento de fls. 519, assim se manifesta.

2.1. O impugnante alega, inicialmente, que identificou erros nos cálculos do imposto exigido na autuação. Primeiramente, menciona que parte das saídas dos produtos do seu estabelecimento foram para armazenagem em estabelecimentos de terceiros e, nessa hipótese, as saídas poderiam se dar com suspensão do imposto, apesar de reconhecer que efetuou o destaque do IPI nas respectivas notas de saída. Em segundo, porque há a incidência única do IPI na industrialização de bebidas, de acordo com o disposto no art. 4º, da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, não podendo o fisco efetuar a sua cobrança em duplicidade, nas saídas para armazenagem e nas saídas para vendas ao consumidor. Dessa forma, o agente fiscal deixou de considerar, quando do retorno dos produtos da armazenagem, a mesma majoração do IPI imposta pela fiscalização na remessa, o que ocasionou distorção nos cálculos, afrontando o princípio da não-cumulatividade.

2.2. Prossegue, alegando ser desnecessária a solicitação de novos enquadramentos dos produtos por ele industrializados, em face do reajuste de preços praticados, por absoluta falta de previsão legal.

Já a aplicação do art. 127, § 2º do RIPI/98, que estabelece a revisão de ofício dos enquadramentos é apenas facultativa, e não obrigatória, o que justifica o motivo pelo qual o interessado não solicitou a revisão dos enquadramentos dos seus produtos em função da alteração dos preços. Além disso, os novos produtos que foram lançados no mercado eram semelhantes aos já anteriormente industrializados, o que o levou a concluir pela não necessidade de um novo enquadramento. Ademais, não vê como se sustentar a aplicação retroativa do ADE nº 69, de 2005, pois se trata de um ato discricionário, alegando que o reenquadramento só poderia ser feito mediante lei.

2.3. Na seqüência, menciona que o agente fiscal também incorreu em erro ao classificar os produtos por ele industrializados, adotando o código 2204.10.10 - "vinhos espumantes e vinhos espumosos — tipo champanha ("champagne")", quando o correto seria o código 2204.10.90 - "vinhos espumantes e vinhos espumosos — outros", como vem utilizando desde longa data, isso porque a primeira classificação somente se aplicaria às bebidas com origem na região da França denominada "champagne", produtos esses que não são objeto do presente litígio.

2.4. Em relação às notas fiscais consideradas inidôneas pela fiscalização, alega que basta uma simples análise das notas acostadas para verificar que existe uma perfeita identificação dos produtos: *nelas consignadas, ocorrendo, quando muito, a*

falta de indicação do modelo ou série do produto, itens não presente no caso de bebidas.

2.5. Quanto a glosa dos créditos, entende o impugnante que a maior parte dos itens listados pela fiscalização são produtos utilizados nas máquinas de produção e que são consumidos no processo de industrialização, não se enquadrando como bens do ativo permanente e, portanto, dariam direito ao crédito. Já em relação às taças de cristal, diz que recebeu tais produtos com destaque do IPI e os revendeu juntamente com produtos de sua fabricação, também com destaque do imposto. Assim, nesse último caso, os créditos lhe são assegurados pelo disposto no inciso VIII, art. 164 do RIPI/2002.

Finalmente, quanto aos produtos adquiridos de empresas optantes pelo SIMPLES, alega que não havia como identificar essa condição das empresas vendedoras, visto que as mesmas não indicaram nas notas a expressão "Optante pelo Simples", além de terem procedido ao destaque do IPI, tal como se tratasse de uma operação normal.

2.6. Requereu, por último, que seja julgado improcedente o lançamento formalizado pela autoridade fiscal, como medida de justiça.

3. Após um primeiro exame do processo, restaram dúvidas a respeito da apuração do imposto exigido no auto de infração, o que acarretou o encaminhamento do processo, por esta DRJ, à repartição de origem, em diligência, fls. 1192/1193, para que a fiscalização revisse os cálculos efetuados na autuação.

3.1. Desta maneira, a fiscalização efetuou novos cálculos, emitindo o Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 1261 a 1263, acompanhado dos documentos e demonstrativos, de fls. 1197 a 1260, com as seguintes conclusões:

3.1.1. O agente fiscal procedeu à nova apuração dos créditos do IPI quando do retorno dos produtos remetidos para depósito fechado, dessa vez com o mesmo valor de imposto em que se deu a remessa, ou seja, com valor unitário do IPI majorado. Para efetuar o cálculo, a fiscalização utilizou o livro Registro de Inventário, já que grande parte das notas de retorno não mencionavam a que notas de remessa se referiam. Além disso, a fiscalização desconsiderou, nos cálculos dos créditos do IPI majorados, as notas cujas remessas, e respectivos retornos, foram feitos sem destaque do imposto, vale dizer, com suspensão do IPI.

3.1.2. Por fim, foi efetuada nova reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, onde o agente fiscal concluiu por remanescer, como exigência do valor lançado na autuação, os saldos devedores do IPI ali consignados, para os períodos em análise, no valor total de R\$ 9.046.248,46, bem assim a multa isolada aplicada sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, no valor de R\$ 3.219.529,02, conforme demonstrativos anexos ao relatório de diligência, de fls. 1238 a 1249.

3.2. Em relação à confirmação da empresa Index Indústria Gráfica Ltda., como optante do SIMPLES, a fiscalização junta extratos, de fls. 1250 a 1260, comprovando ser essa situação cadastral da empresa.

3.3. Após tomar ciência do Relatório de Diligência Fiscal, em 26/09/2007, fls. 1265, o contribuinte se manifestou, no devido prazo, mediante um segundo arrazoado, de fls. 1281 a 1287, mencionando, primeiramente, que o agente fiscal deixou de considerar, na nova apuração, os créditos do IPI dos produtos retornados da armazenagem sem destaque do imposto, desatendendo o que teria sido solicitado pela DRJ no pedido de diligência.

3.3.1. Na seqüência, protesta pela exigência da multa isolada do IPI não lançado com cobertura de crédito, no valor de R\$ 3.219.529,02, inexistente na autuação original, alegando que a mesma é indevida, porque o relatório de diligência não poderia incluir nova penalidade, sob pena de ofensa ao art. 142 do CTN e aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, já que alterou os fundamentos e critérios jurídicos do Auto de Infração original.

Ademais, não poderia o agente fiscal impor essa nova penalidade sobre períodos com mais de 5 anos da ocorrência do fato gerador, como aqui parcialmente se verifica. Por fim, quanto à multa isolada, menciona, ainda, que a sua aplicação configura dupla imposição pela mesma infração, devendo incidir, quando muito, em apenas uma das saídas em que houve destaque a menor do imposto.

3.3.2. Silencia quanto aos extratos juntados, de fls. 1250 a 1260, referente à comprovação da empresa ser optante do sistema SIMPLES."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS considerou procedente em parte o lançamento efetuado, para cancelar o valor do IPI de R\$ 4.338.722,50 (quatro milhões, trezentos e trinta e oito mil, setecentos e vinte e dois reais e cinqüenta centavos), com os respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%, remanescendo o imposto no valor de R\$ 9.046.248,46 e acréscimos legais, conforme demonstrativo das fls.1243 a 1249, e considerar indevida a multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, no valor de R\$ 3.219.529,02, através do referido Acórdão, cuja ementa transcrevemos, verbis:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/07/2001 a 31/12/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O "vinho espumante do tipo champanha ("champagne"), com as características definidas no art. 74 do Decreto nº 99.066, de

1990, classifica-se no código 2204.10.10 da TIPI/96 e da TIPI/2001.

ENQUADRAMENTO DE OFÍCIO. DIFERENÇAS DE IPI O enquadramento em classes superiores daquelas adotadas pelo contribuinte, dos produtos classificados na posição 2204 da TIPI/96 e da TIPI/2001, feito de ofício, justifica o lançamento complementar do IPI, com aplicação retroativa autorizada por lei.

GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDAMENTE ESCRITURADOS.

De acordo com a legislação do IPI, partes e peças de máquinas e materiais de consumo não se enquadram no conceito de insumos não gerando, em consequência, direito a crédito do imposto.

As aquisições de produtos para revenda que não sofreram qualquer processo industrial no estabelecimento vendedor, não estão sujeitos à incidência nas respectivas saídas e, por consequência, não dão direito a crédito do IPI. aquisições de insumos de estabelecimentos optantes pelo Simples não ensejam direito à fruição de crédito do por expressa vedação legal.

Lançamento Procedente em Parte."

O Presidente da 3ª Turma da DRJ/POA recorreu de ofício desta decisão, ao Segundo Conselho de Contribuintes, pelo fato de o sujeito passivo ter sido exonerado do pagamento de imposto e do encargo de multa, em montante superior ao limite de alçada.

A empresa apresentou recurso voluntário, de fls. 1320/1348, em que aduz, resumidamente, que:

- em vários casos, houve devolução de mercadorias por parte dos adquirentes e que o tratamento deveria ser o mesmo que a decisão de primeira instância considerou correto nesses casos: o direito ao crédito pelo mesmo valor do débito, ainda que majorado de acordo com as novas classes fixadas no ADE nº 69/2005;

- o ADE nº 69/2005, que reenquadrou de ofício os produtos por ela comercializados, é ilegal por se referir exclusivamente a determinado período pretérito (2000 a 2004), sem indicar quais classes deveria a recorrente observar para as operações futuras, configurando essa situação medida de extrema insegurança, o que vicia o ato por completo, além de reforçar o argumento de que o Auto de Infração é nulo por motivação falha e deficiente;

- não poderia a fiscalização exigir da recorrente a iniciativa de formular pleitos de novos enquadramentos dos produtos por ela industrializados, em função da atualização de preços praticados, por absoluta falta de previsão legal ou mesmo regulamentar;

- a desproporcionalidade entre preço do produto e o IPI pago existe não apenas em relação à recorrente, mas em relação a todo e qualquer bebida nacional, cabendo à Receita Federal

resolver esta questão reajustando o valor unitário das classes, medida que atingiria todos os contribuintes. A eventual desproporcionalidade, portanto, não decorreu da inércia ou descumprimento de dever legal pela recorrente, mas exclusivamente por falha da própria Administração;

- a afirmativa contida na decisão recorrida de que seriam necessários novos enquadramentos por ocasião do reajuste de preços não tem sentido porque sua aceitação implicaria grave desequilíbrio concorrencial, uma vez que é sabido que nenhum agente de mercado adotou, no passado, o procedimento de formular pleitos de enquadramento a cada alteração de preços;

- tendo a recorrente informado corretamente os preços de seus produtos por ocasião dos pleitos de enquadramento, não tem cabimento a exigência retroativa decorrente de reenquadramento de ofício, admissível apenas nos casos em que o contribuinte deixa de prestar informações quanto aos preços ou as presta incorretamente (art. 2º, § 3º, da Lei nº 7.798/89);

- a questão atinente à necessidade de se formular novos enquadramentos por ocasião do reajuste de preços veio a ser disciplinada na recente Instrução Normativa nº 796, de 20/12/2007, com efeitos a partir de 24/12/2007. A par do questionamento da legalidade da IN em questão, importa o reconhecimento de que, antes, não havia qualquer disciplina normativa a respeito;

- o agente fiscal e a decisão recorrida incorreram em erro ao considerar os produtos por ela industrializados como vinho tipo "champagne", classificando-os no código 2204.10.10, - "vinhos espumantes e vinhos espumosos — tipo champanha ("champagne")", quando o correto seria considerar o seu produto como sendo "vinho espumante", que se classifica no código 2204.10.90 - "vinhos espumantes e vinhos espumosos — outros" A primeira classificação, 2204.10.10, somente se aplicaria às bebidas com origem na região da França denominada "champagne", produtos esses que não são objeto do presente litígio;

- por ocasião dos pleitos de enquadramento, a Administração Fiscal reconheceu como legítima a classificação dos produtos na posição 2204.10.90. Sendo assim, a partir do momento em que a própria União, posteriormente aos enquadramentos, veio a modificar seu entendimento, reputando correta uma nova classificação, esse novo critério de interpretação, ainda que fosse legítimo, o que não prevalece, poderia, quando muito, ser aplicado apenas a atos futuros;

Finalmente, quanto aos valores que a fiscalização considerou indevidamente creditados, por se referirem a produtos que não se enquadrariam nos conceitos de matéria-prima, produtos intermediários ou material de embalagem ou por terem sido adquiridos de empresa optante pelo SIMPLES, a recorrente reiterou, basicamente, os argumentos apresentados em sua

impugnação, -2 de 24/08/2001

Em requerimento dirigido à Sra. Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes, a recorrente pede que seja declinada a competência do julgamento do presente Recurso Voluntário para o 3º Conselho de Contribuintes, no que foi atendida pela Dra. Josefa Maria Coelho Marques que determinou o encaminhamento a este Conselho (fls. 1387), tendo sido distribuído ao Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto.

Em 13/08/2009, o Sr. Presidente da Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF deferiu a juntada de Declaração elaborada pelo Serviço de Inspeção de Produtos Agropecuários do Ministério da Agricultura e Nota Técnica emitida pela Embrapa (fls. 1389/1393). A Procuradoria da Fazenda Nacional, em petição de 28/08/2009, requereu o desentranhamento dos referidos documentos, por ser intempestiva e injustificada a produção de provas. O Sr. Presidente da Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF manteve a decisão de juntada dos referidos documentos.

A diligência determinada por este Colegiado determinou a adoção das seguintes medidas, por parte da autoridade preparadora:

1- intimar a recorrente a apresentar documentação que comprove que produtos tributados foram recebidos em devolução;

2- verificar se os créditos do IPI decorrentes destas devoluções foram apropriados de acordo com as mesmas classes de tributação adotadas pela fiscalização para as operações de venda e, se não o foram, ajustar estes créditos;

3- após o ajuste dos créditos do IPI de acordo com o item 2, efetuar a reconstituição da escrita fiscal, com a conseqüente apuração dos novos valores de imposto devido.

Em cumprimento ao determinado, a unidade preparadora solicitou ao sujeito passivo que demonstrasse as alegadas diferenças e, em resposta, lhe foi apresentada planilha que exporia esses ingressos.

Em seguida, solicitou-se ao sujeito passivo a apresentação das notas fiscais e dos livros relativos aos períodos de apuração objeto do litígio (2001 a 2004).

Em resposta, a recorrente apresentou os livros de registro de entrada de todo o período e as notas fiscais relativas ao ano de 2004, alegando que as demais teriam sido incineradas.

Diante desse contexto e partindo do pressuposto de que os livros de registro de entradas relativos aos anos-calendário 2003 e 2004 permitiriam fazer a correlação entre as notas fiscais de entrada por devolução e as notas fiscais de saída, a autoridade fiscal promoveu a revisão dos cálculos relativos a tais períodos.

Intimada do resultado da diligência, compareceu a recorrente aos autos para alegar, em síntese, que solucionara os problemas operacionais que, segundo a autoridade autuante, inviabilizariam a realização do cotejamento entre as saídas e as entradas por

devolução nos anos-calendário 2001 e 2002, o que justificaria a adoção dos mesmos critérios empregados com relação ao ano-calendário 2003. Sustenta que a autoridade não teria levado tais livros em consideração e pleiteia a realização de nova diligência para que as entradas daqueles períodos sejam contabilizadas.

Na oportunidade, junta cópia de declaração elaborada pelo Serviço de Inspeção de Produtos do Ministério da Agricultura, além de nota técnica produzida pela EMBRAPA que ratificariam a alegação de que os produtos alvo de litígio não seriam fabricados segundo o método "*champenoise*", único que caracterizaria o verdadeiro "*champagne*", o que ratificaria a correção da classificação fiscal empregada.

Argumenta, outrossim, que esses mesmos documentos demonstrariam que os produtos fabricados seriam semelhantes, com pequenas variações quanto à composição das uvas ou açúcar, conforme a qualidade da safra. Aduz que tais informações afastariam a acusação de que teria comercializado produtos sem o prévio enquadramento, já que os produtos tidos como não enquadrados receberam nova denominação e rotulagem exclusivamente para efeitos mercadológicos.

Traz à colação, ademais, ofício do Sr. Secretário da Receita Federal à União Brasileira de Viticultura, expedido em 1996, que teria como objetivo prestar esclarecimentos acerca da aplicação da Instrução Normativa SRF nº 19/1996. Segundo sustenta, tal documento informaria que apenas a champanha importada se classificaria no código 2204.10.0100.

Defende, ainda, que o reenquadramento em razão da alteração de preços só se tornou obrigatório a partir de setembro de 2008, quando da edição da Instrução Normativa RFB nº 866/2008. Junta informativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil que ratificaria essa alegação.

No período anterior a tal ato normativo, defende, não se poderia imputar as alegadas distorções à recorrente.

Sugere, outrossim, que tais distorções sejam solucionadas por meio de reajuste dos valores atribuídos às classes e não, como fez o Fisco, por meio do reenquadramento dos produtos.

Em face do encerramento do mandato do relator originalmente designado, o presente recurso foi alvo de novo sorteio e, em tal oportunidade, este Conselheiro foi designado para relatar feito.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator.

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção.

Antes de analisar as razões recursais, julgo relevante tecer alguns comentários acerca da legislação que disciplina a matéria litigiosa: suposto recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados em montante inferior ao devido.

Dizem os art. 127, *caput* e §§, e 129 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998¹:

Art. 127. Os produtos classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI serão enquadrados em classes de valores de imposto, por ato do Secretário da Receita Federal (Lei nº 7.798, de 1989, art. 1º).

§ 1º O contribuinte informará à Secretaria da Receita Federal as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente (Lei nº 7.798, de 1989, art. 2º, § 2º)

§ 2º Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, de ofício ou a pedido do próprio contribuinte (Lei nº 7.798, de 1989, art. 2º, § 4º).

§ 3º O enquadramento inicial dos produtos nas classes ocorrerá segundo (Nota do Anexo I da Lei nº 7.798, de 1989):

I - a capacidade do recipiente em que são comercializados, agrupados em quatro categorias:

(...)

II - os preços normais de venda efetuada por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial ou os preços de venda do comércio atacadista ou varejista.

Art. 129. O enquadramento dos produtos nas classes de valores de imposto de que tratam os arts. 127 e 128 será feito pelo Secretário da Receita Federal até o limite do valor que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI, sobre o valor tributável (Lei nº 7.798, de 1989, art. 2º, e Lei nº 8.218, de 1991, art. 1º, § 1º).

Outro ponto que se destaca, a partir da leitura do § 4º, é que, sem sombra de dúvida, a motivação do enquadramento ou reenquadramento de ofício é fator preponderante para definir os efeitos do Ato Declaratório Executivo (ADE) expedido no bojo do procedimento fiscal. Confira-se:

§ 4º O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a diferença de imposto, acrescida dos encargos legais (Lei nº 7.798, de 1989, art. 2º, § 3º).

De fato, nos termos do dispositivo regulamentar, o ADE só tem efeitos retroativos se restar caracterizada omissão ou prestação de informações inexatas por parte do

¹ Redação idêntica à do art. 150, *caput* e §§ do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 2002. 200-2 de 24/08/2001

Sujeito Passivo. Tal conclusão é reforçada a partir da leitura dos arts. 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 23, de 2003 (DOU de 15.12.2003), onde se lê:

Art. 1º O Ato Declaratório Executivo (ADE) que divulga o enquadramento ou o reenquadramento de marcas de bebidas classificadas nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi) em classes de valores do IPI, conforme regime de tributação da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, produz efeitos a partir de sua publicação, não se aplicando de forma retroativa o enquadramento divulgado.

Art. 2º O efeito do ADE será retroativo à data de ocorrência do fato gerador na hipótese em que o contribuinte não prestar as informações à Secretaria da Receita Federal, ou quando prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, sendo devidos, ainda, os encargos legais, conforme o § 3º do art. 2º da Lei nº 7.798, de 1989, e § 4º do art. 150 do Ripi.

Evidentemente, a inexatidão capaz de autorizar prejuízo à arrecadação do tributo deve recair sobre um dos fatores que, nos termos dos §§ 1º e 3º do artigo 127 do RIPI 1998 (equivalente aos art. 150, caput e §§ do RIPI 2002), determinam a fixação do enquadramento do produto e, conseqüentemente, da alíquota específica: preço de venda, espécie, conforme fixado na Tabela de Incidência do IPI, marca e capacidade do recipiente e alíquota da TIPI.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do litígio propriamente dito.

1- Nulidade do Ato Declaratório Executivo e do Auto de Infração

Não vejo como acolher a suscitada nulidade do ADE nº 69/2005, alegadamente falho por se limitar a enquadrar os produtos no período de 2001 a 2004, nem muito menos do auto de infração em razão de falta de motivação.

Inicialmente, é importante fixar que este Colegiado não é competente para analisar relações jurídicas diversas das que povoam o presente litígio. Não nos cabe, portanto, enfrentar eventual falha decorrente da carência de efeitos prospectivos.

Assim, se o Fisco determinou o enquadramento que entende cabível e tal medida restringe-se ao presente litígio, é sobre esse enquadramento de ofício que devemos nos manifestar.

Noutro giro, cabe fixar que, nos termos do já transcrito § 4º do art. 127 do RIPI de 1998, a omissão imputada ao sujeito passivo autorizaria o reenquadramento ou enquadramento de ofício. Tal medida, imagino, deve se restringir ao período em que a falha teria sido detectada.

Com efeito, não poderia o Fisco pressupor que as alegadas falhas na prestação de informações se perpetrariam nos períodos de apuração subsequentes e, sem a demonstração de tais falhas. Se o fizesse, o enquadramento ou reenquadramento de ofício estaria maculado por vício de motivação.

Finalmente, entendo que a exigência está suficientemente fundamentada. Concordar ou não com tais fundamentos é discussão a ser travada quando da análise do mérito.

2 - Omissões e Inexatidões Imputadas

Segundo as autoridades autuantes, relembre-se, a recorrente, que tem seus produtos tributados de acordo com alíquota específica, teria deixado de promover o necessário enquadramento inicial.

Acusa o Fisco, ademais, que, quando da formulação do pedido de enquadramento de determinados produtos prestara informações inexatas com relação à classificação fiscal.

Ademais, recai sobre a recorrente a acusação de não ter cumprido o dever de pleitear a revisão do enquadramento quando da promoção do reajuste de preço dos produtos anteriormente enquadrados.

Finalmente, acusa o Fisco, com relação a todos os produtos (enquadrados e reenquadrados de ofício) que a recorrente teria escriturado suas notas fiscais de saída em desacordo com o que preconizaria a legislação de regência. Os produtos e as acusações correspondentes encontram-se descritos no relatório às fls. 62 e seguintes.

Nessa linha, peço licença para discordar da recorrente, quando afirma que os fundamentos para o reenquadramento seriam a ausência de pedido de revisão por ocasião do reajuste de preços e a ausência de enquadramento de novos produtos.

Para tanto, transcrevo excerto do relatório fiscal que resume os fundamentos da autuação²:

18. Em face do exposto até o parágrafo anterior procedemos ao enquadramento de ofício nos termos dos §§ 2º e 4º do artigo 127 do RIPI/98 e §§ 4º e 5º do artigo 150 do RIPI/2002, considerando que o contribuinte:

- não tomou a iniciativa de solicitar a revisão do enquadramento inicial que se tornou provisório por força do item I da Portaria 139/89 do Ministro de Estado de Fazenda;*
- não tomou a iniciativa de solicitar a revisão do enquadramento inicial tendo em vista a produção e comercialização de edições especiais de produtos que já fabricava e tendo em vista a produção comercialização de novos produtos;*
- não tomou a iniciativa de solicitar a revisão do enquadramento inicial, tendo em vista o comportamento dos preços dos produtos que fabricava e comercializava, de modo a refletir uma tributação numa classe fiscal compatível com os níveis de preços praticados. Nesse contexto, a revisão do enquadramento evitaria que a empresa se aproveitasse indevidamente de uma tributação extremamente reduzida em relação a produtos similares de outras empresas que tiveram*

² Vide trecho à fl. 63-verso. n.º 2.200-2 de 24/08/2001

enquadramento inicial ou revisão de enquadramento divulgado nos respectivos períodos; e

- *preencheu com incorreções as Declarações de Informações (IPI Bebidas), às fls. 447 a 460, no que diz respeito à classificação fiscal dos produtos, cuja posição correta é 2204.10.10 (Vinhos espumantes e vinhos espumosos — Tipo Champanha). A questão do erro de classificação fiscal será minuciosamente tratada em outro tópico.*

Enfrento separadamente a seguir cada uma das acusações do Fisco e as alegações do Sujeito Passivo a elas relacionadas.

2.1 - Enquadramento de Produtos Novos

Com relação a este ponto, com base nos elementos carreados ao processo, entendo que parcial razão assiste ao Contribuinte. Os produtos denominados "Chandon Cuvée 500 anos" e "Chandon Cuvée du Millenaire" são e os mesmos que já haviam sido enquadrados. Sobre esse ponto o laudo³ e a nota técnica⁴ juntados aos autos deixam clara tal condição.

Por outro lado, consta dos autos, mais precisamente à fl. 1178, declaração de informações relativa ao produto descrito como "Espumante Natural Tinto Brut", condizente com o produto "Chandon Rouge", de 750 ml.

Quanto aos relacionados abaixo, entretanto, entendo caracterizada a omissão apontada pelo Fisco.

Código Interno	Descrição	Recipiente
1591 e 1594	CHANDON PASSION	de 181 a 375 ml
1568 e 1663	CHANDON PASSION	de 671 a 1000 ml
1626	EXCELLENCE CHANDON (TRADICIONAL)	De 671 a 1000 ml
1491, 1487 e 1494	CHANDON DEMI SEC	De 181 a 375 ml
1628	EXCELLENCE PAR CHANDON BRUT RESERVE	750 ML

Com efeito, na esteira do que foi explicitado anteriormente, a fixação das classes é fortemente influenciada pela marca e pela especificação. Tratando-se de novos produtos, não vejo como reconhecer que a semelhança entre as composições seja suficiente para desobrigar o contribuinte de promover o enquadramento dos produtos novos.

Até porque, para efeito de enquadramento, pouco acrescenta o fato de que os produtos possuam sabor e composição semelhante (não confundir com idêntica). Aliás, na essência, qualquer vinho espumante do tipo champagne possui praticamente a mesma composição.

³ Fl. 1665

⁴ Fls. 1666 e seguintes e MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

2.2 - Erro de Classificação

2.2.1 - Classificação dos Produtos Litigiosos

Não há dissenso acerca da fixação da posição e da subposição na qual os produtos devam ser classificados, Fisco e Recorrente concordam com a aplicação do código 2204.10 (Vinhos espumantes e vinhos espumosos). O litígio se situa na definição do item no qual os produtos devam ser classificados.

Como se viu, a exigência fiscal está parcialmente embasada na acusação de que o item aplicável é o 2204.10.10 (tipo champanha "champagne"). O sujeito passivo defende-se afirmando que caberia empregar o código 2204.10.90 (outros).

Para tanto, alega a recorrente que o verdadeiro champagne é aquele obtido por meio do emprego de método de fabricação diverso do que utiliza em seu processo produtivo, conforme restara demonstrado nos documentos acostados aos autos.

Com a devida licença, entendo que a classificação apontada pelo Fisco é a correta.

Em primeiro lugar, resta claro, a meu ver, que não há fundamento para rejeitar a classificação na posição 2204.10.10.

De fato, se considerados os conceitos inerentes à enologia, champagne (champanha) seria exclusivamente o vinho espumante produzido na região da França de nome idêntico, a partir do método *champenoise*, conforme descrito na nota técnica juntada aos autos⁵.

Ocorre que não me parece que a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), origem da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, tenha se fixado nos rígidos padrões que devem ser atendidos para a utilização de uma Denominação de Origem Controlada (DOC).

Com efeito, nem a NCM nem as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) trazem qualquer nota acerca do emprego dos requisitos fixados nos regulamentos que disciplinam as condições para que o produto empregue uma denominação sujeita a controle, o texto do subitem estampa a expressão "tipo champanha", que, a meu ver, abre espaço para que se inclua nesse código uma gama superior de produtos que não sejam idênticos àquele produzido naquela região da França, mas que, por suas características, possam ser considerados assemelhados.

Com relação a esse aspecto, é importante destacar, ademais, que a autoridade responsável pela expedição da nota técnica colacionada aos autos não afirmou que os produtos objeto de litígio não mereceriam ser considerados como "tipo *champagne*", consignou que o champagne, a rigor, seria aquele que preencheria as condições fixadas na legislação internacional. Confira-se excerto que trata do assunto:

Em relação à denominação, chama-se 'Champagne' apenas o vinho espumante elaborado na região francesa demarcada do mesmo nome, o qual é elaborado exclusivamente pelo método dito 'champenoise'. Assim sendo, a definição do método de elaboração é uma variável importante a considerar para produtos com status DOC (denominação de origem controlada), caso do Champagne francês. Desse modo, acordos internacionais estabelecem políticas de respeito mútuo as denominações de origem. Assim, é justo afirmar que o espumante elaborado pelo método champenoise, a rigor, é o único a poder ostentar a denominação 'Champagne'.

Como é possível perceber, mais do que o método de fabricação, o emprego de uma Denominação de Origem Controlada exigiria, como o próprio nome já diz, que o produto seja originário de determinada região. Se essa fosse a regra a ser extraída da nomenclatura, imagino, não haveria motivo para a inclusão da expressão “tipo”, bastaria indicar o nome pelo qual os produtos que preenchem as condições para a obtenção daquela denominação (*champagne*).

De qualquer forma, além de inexistir regra que rejeite a classificação no item 2204.10.00, há conceito regulamentar que não pode deixar de ser considerado, máxime quando se leva em consideração que item e subitem da NCM (sétimo dígito e oitavo dígito do código) são desdobramentos regionais, inerentes às transações entabuladas entre o Brasil e os demais países do Mercosul.

Quanto a este ponto, o Decreto nº 99.066, de 8 de março de 1990, que dispõe sobre a produção, circulação e comercialização do vinho e derivados do vinho e da uva, em seu art. 74, define o que se considera *champagne*, para efeito daquele regulamento. Confira-se: (original não destacado):

Art. 74. Champanha (champagne) é o vinho espumante, cujo anidrido carbônico seja resultante, unicamente, de uma segunda fermentação alcoólica de vinho, em garrafa ou em grande recipiente, com graduação alcoólica de 10° a 13° G.L., com pressão mínima de três atmosferas a 10°C.

Como é possível perceber, de acordo com o regulamento, o vinho espumante obtido a partir de uma segunda fermentação (ou “tomada de espuma”⁶), que atinja a pressão atmosférica ali indicada, para efeito de circulação e comercialização, é considerado tipo *champagne*.

Outrossim, ainda que o conceito regulamentar fosse insuficiente para a classificação do produto com base na Regra Geral de Interpretação (RGI) nº 1⁷, aplicada com base no reenvio expresso na Regra Geral Complementar nº 1⁸, certamente caberia classificar o produto no item 2204.10.10 em razão da aplicação da RGI nº 3 a)⁹.

⁶ Expressão colhida da nota técnica acostada à fl. 1666.

⁷ 1. OS TÍTULOS DAS SEÇÕES, CAPÍTULOS E SUBCAPÍTULOS TÊM APENAS VALOR INDICATIVO. PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS REGRAS SEGUINTEs.

⁸ 1. AS REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO SE APLICARÃO, MUTATIS MUTANDIS, PARA DETERMINAR DENTRO DE CADA POSIÇÃO OU SUBPOSIÇÃO, O ITEM

De fato, analisando a composição e o produto em si (vinho espumante obtido por meio de segunda fermentação), além da sua apresentação pode-se afirmar que, para efeitos merceológicos, o produto se aproxima muito mais do conceito de uma bebida tipo *champagne* (item 2204.10.10) do que um outro vinho espumante ou espumoso (2204.10.90).

2.2.2 - Ausência de Orientação da Administração ou Homologação da Classificação Informada

Cabe ainda destacar, quando à discussão acerca da classificação fiscal dos produtos, que não consigo extrair do ofício do Sr. Secretário da Receita Federal os efeitos defendidos pela Recorrente.

Em primeiro lugar, o ato a que se faz referência (IN SRF nº 19, de 1996), trata da aplicação de selos de controle e, nessa linha, não traz qualquer alteração à Nomenclatura vigente à época.

Assim, o fato do ato administrativo, quando da enumeração dos produtos sujeitos àquela obrigação acessória, trazer entre parênteses a expressão “produto estrangeiro” após o código 2204.10.01.00¹⁰, não significa que esse código só se aplica a produtos estrangeiros, mas que os produtos estrangeiros que se enquadrem nesse código devem ser selados.

Em segundo, e mais importante a meu ver, é o fato de que desde de 19/07/1999, data da publicação da Orientação Normativa Coana nº 1, de 1999, de 15/07/1999, a Administração Tributária manifestou-se oficialmente acerca do código que entende correto, o que afastaria qualquer dúvida acerca do alcance da manifestação do Sr. Secretário.

Com efeito, diz a Orientação em seu item 6:

6 - Desse modo, ainda que alguns críticos de vinhos considerem que o verdadeiro champanha é apenas aquele produzido na região de Champagne, França, que, pelas especificidades do clima, solo e variedades de uvas empregadas (Pinot Noir, Pinot Meunier e Chardonnay), lhe proporcionam características singulares, para efeitos de classificação fiscal dos vinhos espumantes no código 2204.10.10 da NCM, deve-se entender como do tipo champanha ("champagne") todo vinho espumante com as características definidas no Art. 74 do Decreto No 99.066, de 08 de março de 1990.

Tal raciocínio é referendado pelo art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 249, de 2002, que trata do enquadramento de bebidas, onde se lê:

Art. 2º Na qualificação dos vinhos relacionados nos itens I, II e III do art. 1º; desta Instrução Normativa, deverá ser observado o

APLICÁVEL E, DENTRO DESTE ÚLTIMO, O SUBITEM CORRESPONDENTE, ENTENDENDO-SE QUE APENAS SÃO COMPARÁVEIS DESDOBRAMENTOS REGIONAIS (ITENS E SUBITENS) DO MESMO NÍVEL.

⁹ "3. QUANDO PAREÇA QUE A MERCADORIA PODE CLASSIFICAR-SE EM DUAS OU MAIS POSIÇÕES POR APLICAÇÃO DA REGRA 2 b) OU POR QUALQUER OUTRA RAZÃO, A CLASSIFICAÇÃO DEVE EFETUAR-SE DA FORMA SEGUINTE:

a) A POSIÇÃO MAIS ESPECÍFICA PREVALECE SOBRE AS MAIS GENÉRICAS...."

¹⁰ Nomenclatura vigente à época 200-2 de 24/08/2001

que dispõe a Lei nº 7.678, de 8 de novembro de 1988, regulamentada pelo Decreto nº 99.066, de 9 de março de 1999.

Ademais, não assiste razão à Recorrente no que se refere à impossibilidade de revisão da classificação informada. Diferentemente do alegado, nos termos do § 1º do art. 127 do RIPI 1998, já transcrito anteriormente, o ato que promove o enquadramento a pedido é levado a efeito com base nas informações prestadas pelo Sujeito Passivo.

Tanto não há que se falar em homologação que o já transcrito § 4º do art. 127 deixa claro que a imprecisão das informações prestadas para efeito de enquadramento, dentre as quais às relativas à espécie de produto, é motivo para o reenquadramento retroativo de ofício e cobrança do imposto que deixou de ser recolhido, além dos devidos acréscimos legais.

2.2.3 - Reflexos do Erro de Classificação sobre o Cálculo do Imposto

Inobstante o equívoco na classificação remontar à época do enquadramento dos produtos, tal erro só passou a gerar prejuízo tributário a partir da edição do Decreto nº 4.859, de 14/10/2003.

Até então, as classes iniciais eram idênticas para as duas classificações e não foi trazida qualquer fundamentação que demonstrasse outra falha que tivesse conexão direta com esse erro.

De fato, somente a partir da edição do Decreto de 2003 é que passou a haver diferença entre a tributação dos produtos classificados nos itens 2204.10.10 e 2204.10.90.

Confira-se o que dizia o inciso III do art. 1º da Instrução Normativa nº 249, de 2002:

III - os vinhos da madeira, do porto e xerez, os champanhas e outros vinhos espumantes e espumosos, classificados na posição 22.04 da Tipi:

<i>Capacidade do recipiente</i>	<i>Letra</i>
<i>I - até 180 ml</i>	<i>E</i>
<i>II - de 181 ml até 375 ml</i>	<i>J</i>
<i>III - de 376 ml até 670 ml</i>	<i>K</i>
<i>IV - de 671 ml até 1000 ml</i>	<i>L</i>

Com relação a esse ponto, o § 2º do art. 150 do RIPI 2002, que esclarece a metodologia de cálculo, é bastante didático:

§ 2º Para o enquadramento a que se refere o caput serão observadas as seguintes disposições:

I – com base na espécie do produto e na capacidade do recipiente, o produto será classificado na menor classe constante da Tabela do art. 149;

II – sobre o preço de venda praticado pelo estabelecimento industrial ou equiparado, será aplicada a alíquota constante da TIPI para o produto;

III – com base no valor obtido no inciso II, será identificada a classe em que o produto se classificará entre aquelas constantes da NC (22-3) da TIPI, atendido que:

a) a classe em que se enquadrará o produto será aquela cujo valor mais se aproxime do valor encontrado na operação a que se refere o inciso II; e b) se o valor calculado de acordo com o inciso II coincidir com a média dos valores de duas classes consecutivas será considerada a classe correspondente ao maior valor.

Igualmente idênticas eram as alíquotas da TIPI

Ora, se a classe, a alíquota da TIPI ou o preço de venda não são influenciados pelo erro de classificação, imagino, não há fundamento para se rever o cálculo do imposto baseado exclusivamente nesse erro.

Com efeito, somente após a alteração do art. 149, levada a efeito pelo Decreto de 2003, é que há alteração nas classes iniciais e, conseqüentemente, reflexo no cálculo do imposto. Confira-se:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	CLASSE POR CAPACIDADE (ml) DO RECIPIENTE			
		Até 180	De 181 a 375	De 376 a 670	De 671 a 1000
2204.10.10	Tipo Champanha ("Champagne")	E a H	J a M	K a P	L a Q
2204.10.90	Outros Espumantes	C a G	H a L	I a O	K a Q

A partir da vigência do novo ato regulamentar, portanto, o lançamento deve ser mantido, nos termos dos parâmetros fixados no Ato Declaratório Executivo, nº 69/2005.

2.3 - Discrepância entre os Preços Informados no Enquadramento Inicial e os Preços Praticados em Operações Subsequentes

Segundo a acusação fiscal, a recorrente deveria pleitear o reenquadramento dos produtos em razão do comportamento dos preços dos produtos enquadrados, de modo a viabilizar que a tributação refletisse os preços efetivamente praticados. A evolução dos preços encontra-se descrita às fls 537 e 555 e seguintes.

Em sentido diverso, o Sujeito Passivo afirma que as distorções em questão decorreriam da omissão do próprio Fisco, que deixara de promover o reajuste dos valores das classes de produtos.

Com relação a esta acusação, julgo extreme de dúvidas que o Fisco pode, a qualquer tempo, promover a revisão dos valores de ofício, na medida em o reajuste de preços representaria alteração do *status quo* considerado por ocasião da fixação do enquadramento inicial.

Entretanto, embora não concorde com o fundamento da defesa, não vejo como considerar, à luz da legislação que vigia por ocasião dos fatos geradores litigiosos, que o Sujeito Passivo teria incorrido em omissão ou inexatidão e isso, como se viu, é essencial para que o ato declaratório de reenquadramento produza efeitos retroativos.

A meu ver, durante o período fiscalizado, não se identifica norma que defina a obrigação do sujeito passivo de solicitar a revisão do enquadramento e, se não há norma que obrigue, não há, a meu ver, como imputar omissão.

Há, de fato, afirmação do órgão julgador *a quo* no sentido de que a recorrente, por ocasião dos enquadramentos e reenquadramentos, teria se equivocado quando da prestação de informação relativa aos preços praticados, mas tal alegação, com a devida licença, não pode ser levada em consideração, pois representaria inovação no lançamento e, como tal, uma violação ao § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972¹¹.

Com efeito, analisando o relatório fiscal relativo ao auto de infração objeto do litígio não se identifica tal acusação.

2.4 - Créditos Glosados

2.4.1 - Bens que Não Atendem ao Conceito de Matéria Prima, Produto Intermediário ou Material de Embalagem.

Já se tornou pacífica no âmbito do extinto Segundo Conselho de Contribuintes e da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a interpretação do alcance das expressões matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, para efeito de cálculo dos créditos básicos do IPI, assim delimitadas pelo art. 147 do Regulamento do IPI de 1998¹²:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Como é possível verificar, a condição para que o dispêndio possa ser computado quando da apuração dos créditos do imposto sempre foi a perda de propriedades por conta do contato direto com o produto.

¹¹ § 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

¹² Redação idêntica à do regulamento de 2002²⁰⁰¹

A título de exemplo. Confira-se:

a) Acórdão 3402-00.358, da 4ª Câmara / 2 Turma Ordinária do CARF¹³

RESSARCIMENTO. EXCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para que sejam caracterizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem os bens devem não fazer parte do ativo permanente da empresa, ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, nas fases de industrialização.

b) Acórdão 203-11.155, da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes¹⁴.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2001

Ementa: INSUMOS. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, incluindo produtos para limpeza de vasilhames e produtos destinados à manutenção de equipamentos, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins de créditos do IPI

Não há espaço, portanto, para a apuração de créditos a partir dos produtos colacionados na relação de fls. 65 a 68-verso.

2.4.2. - Aquisição de Contribuinte Inscrito no Simples

Igualmente descabidos são os créditos decorrentes de aquisições de contribuinte inscritos no Simples.

O art. 149 do RIPI de 1998¹⁵, que regulamenta o § 5º do art. 5º da Lei nº 9.317, de 1996, é suficientemente claro quanto a esse aspecto.

Art. 149. As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES, de que trata o art. 105, não ensejarão aos adquirentes direito a fruição de crédito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º).

Mantenho, portanto, as glosas relacionadas às fls. 68-verso a 71.

¹³ Conselheira Nayra Manatta, unânime.

¹⁴ Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, unânime.

¹⁵ Redação idêntica à do art. 166 do Regulamento do IPI de 2002.

3 - Revisão do Valor dos Créditos Decorrentes de Devolução

Como já antecipado, havia, com efeito, a necessidade de se ajustar os créditos decorrente de devolução às novas classes determinadas. Com relação a este ponto, razão assiste ao sujeito passivo. Nos termos do art. 150 do RIPI 1998¹⁶, o estabelecimento pode creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução¹⁷.

Evidentemente, tal procedimento não pode ser levado a efeito nas hipóteses em que a saída ocorreu sem destaque do imposto. Se não houve débito não há como ser atribuído crédito no retorno.

Assim sendo, nas operações em que houve destaque do imposto, se o Fisco reviu o valor devido na saída, conseqüentemente terá que permitir a revisão do crédito apurado na entrada, na mesma proporção.

Ademais, após o saneamento do Livro de Registro de Entradas, não vejo como não acatar o pleito de revisão relativo aos períodos de apuração encerrados nos anos-calendário 2001 e 2002. Tal e qual ocorreu no ano de 2003, é possível, por meio das informações consignadas na coluna “observações”, identificar a saída que antecedeu à devolução.

Outrossim, entendo desnecessária a realização de nova diligência para a aferição de tais entradas, pois, afastado o óbice de natureza formal (deficiência da escrituração), já é possível vislumbrar os critérios que devem ser considerados para efeito de confirmação dos créditos. Definir o valor dos créditos é providência a ser adotada quando da liquidação do acórdão, tarefa que se insere na competência do órgão preparador.

Quanto a este ponto, portanto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para ratificar o cálculo dos créditos por devolução apurados quando da reconstituição da escrita fiscal determinada por meio da Resolução nº 3102-00.089 e determinar que se acrescente a esses créditos os valores relativos às devoluções de produtos tributados quando da sua saída, identificadas a partir dos novos registros acostados aos autos.

4-Irregularidades das Notas Fiscais

Aponta, a autoridade fiscal, ademais, que as notas fiscais escrituradas pelo sujeito passivo teriam sido expedidas em desconformidade com a legislação que disciplina tal obrigação acessória.

Conseqüentemente, seriam considerados não efetuados os atos de iniciativa do sujeito passivo para o lançamento, já que os produtos tributados não se identificariam com o descrito no documento. Ademais o RIPI/98 consideraria tais documentos sem valor legal nos termos dos artigos 112, inciso 1 e 330, inciso II, respectivamente (inciso II do artigo 125 e inciso II do artigo 353 do RIPI/2002).

Em que pesem tais alegações, não se identifica, no presente processo, em que dimensão tais falhas regulamentares teriam gerado prejuízo para o cálculo das alíquotas específicas ou para a apuração das saídas promovidas.

¹⁶ Redação idêntica à do art. 167 do RIPI 2002.

¹⁷ Art. 150. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30).

Sendo assim, não vejo como considerar que tal fator, se confirmado, seria capaz de dar ensejo ao reenquadramento de ofício dos produtos alvo de litígio.

5- Recurso de Ofício

Andou bem o órgão julgador *a quo* ao afastar a multa decorrente de IPI não lançado com cobertura de crédito, bem assim ao acolher a reconstituição da escrita em que restou reduzido o imposto a pagar.

Com efeito, havendo lançamento de multa sobre o imposto que deixara de ser recolhido quando da saída, o lançamento levado a efeito por ocasião da diligência implicou na dupla penalização sobre uma mesma infração.

Ademais, não se poderia deixar de considerar, para cálculo dos créditos apurados por ocasião do estorno por devolução, o imposto efetivamente devido por ocasião da saída do estabelecimento.

6- Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário para:

a) afastar o reenquadramento retroativo fundado na exclusiva acusação de omissão pela não solicitação de revisão de reenquadramento por ocasião de reajuste de preços;

b) afastar a fração da exigência fundada na alegação de omissão do pedido de enquadramento dos produtos denominados *Chandon Rouge*, *Chandon Cuvee 500 anos e Chandon Cuvee du Millenaire*;

c) afastar a fração da exigência fundada no erro de classificação relativamente aos fatos geradores anteriores à vigência do Decreto nº 4.859, de 14/10/2003;

d) acolher a recomposição da escrita levada a efeito por ocasião da diligência determinada pela Resolução nº 3102-00.089; e

e) acolher os créditos decorrentes de devolução que puderem ser apurados a partir do Livro de Registro de Entradas acostado aos autos em sede de recurso voluntário.

A unidade preparadora deve atentar para o fato de que a manutenção parcial do lançamento implicará nova reconstituição da escrita.

Assim, os créditos decorrentes de devoluções de produtos para os quais foi mantida a alíquota praticada anteriormente ao lançamento de ofício deverão, sob pena de crédito indevido, refletir aquelas alíquotas.

Ou seja, apenas nas operações para as quais este Colegiado manteve o reenquadramento retroativo é que deverão ser consideradas, para efeito de cálculo do estorno, as alíquotas propostas pela autoridade fiscal.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2012

Luis Marcelo Guerra de Castro

Processo nº 11020.001992/2006-74
Acórdão n.º **3102-001.670**

S3-C1T2
Fl. 2.452

CÓPIA