



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

Processo n° 11516.720103/2014-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.104 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2016
Matéria IPI
Recorrente F MARINE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IPI. TERMO INICIAL CONTADO A PARTIR DA DATA DO FATO GERADOR. APURAÇÃO MENSAL. INOCORRÊNCIA.

O IPI, por sistemática legal, possui período de apuração mensal, de modo que o prazo quinquenal de decadência do direito de lançar parcela do imposto, apurada de ofício, tem início no dia da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao último dia do mês do período de apuração do imposto.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CASCOS DE EMBARCAÇÕES.

Deve ser mantida a classificação fiscal empregada pelo Fisco no lançamento, quando baseada em criteriosa análise dos produtos fabricados pelo Contribuinte, pois havendo conhecimento prévio da natureza das embarcações para os quais se destinam os cascos fabricados, a Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI determina que o produto deve ser classificado no mesmo código das embarcações de destino.

IPI. DEDUÇÃO DA BASE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. POSSIBILIDADE.

A proibição da dedução da base de cálculo do IPI dos valores dos descontos incondicionais, apesar de expressamente estabelecida no artigo 14, §2º da Lei n. 4.502/64, foi julgada ilegal pelo STJ no REsp 1149424/BA - decisão esta tomada pela sistemática dos recursos repetitivos -, bem como foi declarada inconstitucional pelo STF no RE 567935, com repercussão geral reconhecida. Dessarte, o CARF deve acatar tais julgamentos, por força do artigo 62, §2º de seu Regimento Interno, cancelando as autuações fiscais de IPI sobre descontos incondicionais na base de cálculo do IPI.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento recorrido, com riqueza de detalhes, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão n. 15-36.347, exarado pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) e Salvador (SDR), *in verbis*:

Na Descrição dos Fatos, fl. 2.677/2.680, o autuante relata que no procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigatórias tributárias apurou as seguintes infrações, por falta de lançamento de imposto na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial: (i) de matéria-prima, produtos intermediários, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, operação esta que torna equiparado a industrial, conforme detalhado no item 4.3 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação

Fiscal; (ii) por não ter incluído na base de cálculo o valor dos descontos concedidos nas notas fiscais de saídas, conforme detalhado no item 4.2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal; e (iii) de produto tributado, barcos incompletos (cascos para embarcação sem motor), de RECREIO OU ESPORTE, da marca FIBRAFORT, modelos FOCKER, com falta, insuficiência de lançamento do IPI, por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota, conforme detalhado no item 4.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal.

Consta do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, fls. 738 a 758, em síntese, as seguintes informações:

- O estabelecimento matriz da empresa F.MARINE IND E COM DE PROD NAUTICOS LTDA, cuja marca registrada é FIBRAFORT, tem como objetivo social a exploração no ramo de indústria e comércio de embarcações de fibra, motores de popa, comércio varejista de artigos de fibra e peças e acessórios para lanchas e motores de popa, o qual foi alterado a partir da 5ª Alteração Contratual, datada de 24/01/2008 para a exploração no ramo de indústria e comércio de cascos para embarcações para motores fora de borda, importação, comércio e representações de embarcações;
- Em visita à fábrica em 23/10/2012 e confirmado através do site <http://www.fibrafort.com.br/>, basicamente a empresa industrializa barcos de recreio e esporte, sendo que os barcos são vendidos em sua grande maioria sem motor e esporadicamente, com motor. Os barcos de recreio e esporte, fabricados para uso com motor fora de borda classificam-se na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), no código 8903.99.00 e com motor de centro no código 8903.92.00, ambos tributados à alíquota de 10%;
- Da análise dos arquivos digitais, das notas fiscais de entradas e saídas, arquivos constantes no SINTEGRA fornecidos pela empresa (ano de 2008) e pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (anos 2007 e 2008), circularização com os clientes da

fiscalizada e dos livros e documentos fiscais, constatei as seguintes irregularidades:

1. Erro de classificação fiscal dos barcos incompletos (sem motor) de recreio ou esporte, da marca FIBRAFORT. O contribuinte estava classificando no

código da NCM 8906.90.00, tributando-os com alíquota de 5%, até 13/08/2007 e posteriormente com alíquota zero, enquanto que o correto é no código NCM 8903.99.00 para barcos incompletos (casco sem motor) para uso com motor fora de borda, com alíquota de 10%;

2. Inobservância do valor tributável – dedução indevida dos descontos da base de cálculo de IPI constante nas notas fiscais de saídas de barcos industrializados pelo estabelecimento, classificados na NCM no código 8903.92.00, tributados à alíquota do IPI de 10%, contrariando o disposto no art. 189 e no §3º do art. 190 do Dec. nº 7.212, de 15/06/2010;

3. Falta de tributação nas saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda – equiparado a industrial, conforme estabelece o § 6º, do artigo 9º, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10), que equivale ao art. 9º, § 4º do Decreto nº 4.544/2002.

Cientificado da exigência fiscal em 31/01/2014, fl. 759, a autuada apresentou, em 28/02/2014, impugnação de folhas 762 a 823, alegando, em síntese, que:

Preliminar:

1. Da decadência parcial dos débitos de IPI apurados pela agente fiscal:

Alega decadência dos créditos tributários apurados em janeiro de 2009, com vencimento em 20.02.2009, visto que a ciência se deu em 31.01.2014, e por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação incide a regra do art. 150, §4º do CTN;

Mérito:

2. Da equivocada reclassificação fiscal que embasou o auto de infração: nulidade do lançamento

(...)

- A reclassificação fiscal que fundamentou o Auto de Infração é incorreta, pois as mercadorias vendidas pela impugnante efetivamente enquadram-se no código NCM 8906.90.00, em virtude das suas características e das regras interpretativas aplicáveis no procedimento de classificação, conforme se observa nas notas fiscais acostadas, com alíquota zero dentro do período atuado;

- O correto enquadramento dá-se a partir das características essenciais das mercadorias e da posição correspondente mais específica na TIPI;

- A regra interpretativa empregada pelo agente fiscal para reclassificar as mercadorias da impugnante passou longe da especialidade ou especificidade, pois desconsiderou as suas características essenciais, sobretudo no que diz respeito à ausência de motor e, portanto, da funcionalidade inerente aos barcos, tratando-se de meros cascos, com o conseqüente enquadramento equivocado nos códigos 8903.99.00 e 8903.92.00, que são genéricos diante das peculiaridades que envolvem aquelas mercadorias que são bem identificadas pelo código NCM 8906.90.00, do qual a empresa sempre se utilizou;

- De acordo com a Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, trata-se o código NCM 89.06 de um código específico com relação às características essenciais das mercadorias que são fabricadas e/ou importadas pela Impugnante, as quais, reitera-se, possuem por elemento peculiar a ausência de motor e, assim, da funcionalidade para a navegação, necessitando de nova etapa de industrialização para se tornarem aptas a navegar, por meio do acoplamento de motor do tipo fora de borda.

2. Da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI:

- O fato que merece atenção no presente lançamento, não é o ato administrativo em seu cerne, mas a legislação utilizada para tanto (Dec. nº 7.212/2010, mais especificamente nos artigos 189 e 190, §3º), vez que eivada de ilegalidade na sua origem, por inobservância às normas constitucionais e de Lei complementar, mais especificamente do CTN, fato que claramente insere vício na lei e conseqüentemente no procedimento

administrativo que nela se apoia;

- Verifica-se que mesmo o Nobre Fiscal dispondo de base legal infraconstitucional para capitular seu lançamento, essa encontra-se eivada de vícios e ilicitudes, em desrespeitos às normas superiores, fato que de forma singular é capaz de anular o ato administrativo em comento;

- Extraí-se do CTN, que a base de cálculo do imposto é "o valor da operação que decorrer a saída de mercadoria", regra essa aplicável a todo o ordenamento tributável, não especificamente ao IPI, sendo portanto requisito para lançamento tributário válido;

- Aplicando as normas acima colacionadas ao caso, nota-se um desalinho do artigo 190, §3º do dec. nº 7.212/10 (RIPI/2010 - com redação recepcionada dos §§ 1º e 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, na redação dada pela Lei nº 7.798/89), com os dispositivos constitucionais e do CTN, por ilegalidade explícita no que se refere à Base de Cálculo, conforme colacionado no início do presente tópico;

- É notório que o termo "ainda que incondicionalmente" prostrado no artigo 190, § 3º, não coaduna com as leis superiores inerentes à matéria;

- Diante do exposto, requer a nulidade integral do lançamento tributário inerente ao processo administrativo 11516.720103/2014-18, visto que o vício da nulidade observado no presente tópico estende-se às demais capitulações e lançamentos, pois influenciam na base de cálculo, não só relativa aos descontos incondicionais, mas sim à todo o ato administrativo ora impugnado.

3. Da alegada equiparação obrigatória a estabelecimento industrial em relação às saídas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem:

- O objeto social da Impugnante permite que sua atuação transite entre o perfil fabril e comercial, utilizando-se desse último nos casos de comercialização, em que adquire bens e os classifica como bens de comércio, com a devida classificação fiscal para tanto, realizado posteriormente a revenda de tais produtos, sendo, portanto nesse caso puramente comercial, e,

portanto, restando excluída do primeiro quesito necessário para enquadramento como empresa equiparada a indústria;

- Isso porque, no momento da revenda, a Impugnante não atua como indústria, e sim como empresa comercial de produtos, conforme bem esclarece seu objeto social, e, portanto, excluída desse requisito primário do tipo legal;

- Considerando a classificação fiscal do produto no destinatário da comercialização, não seria possível o revendedor do produto (ora Impugnante) ter acesso aos registros fiscais de estoque de seu cliente (destinatário), visto que se trata de lançamento fiscal interno pendente da interpretação do profissional contábil, de acordo com o perfil de cada empresa.

4. Da indevida descon sideração do saldo credor de janeiro de 2007:

- Em 2012, quando o agente fiscal emitiu Notificação Parcial do período de 2007 e 2008, o mesmo procedeu a glosa do saldo credor inicial de IPI, sob o argumento de que o saldo era inexistente em razão do lançamento realizado em 2007;

- A justificativa do agente fiscal para zerar o saldo credor de janeiro de 2007 no cálculo do IPI a ser cobrado por meio do lançamento impugnando foi o débito do imposto constituído no Processo Administrativo nº 10909.005544/2007-72, referente aos anos de 2005 e 2006;

- Ocorre que o débito de IPI dos anos de 2005 e 2006, que foi utilizado pela fiscalização para zerar o saldo credor de janeiro de 2007 é objeto de discussão administrativa até o presente momento, como denota o andamento em anexo, demonstrando que o processo encontra-se pendente de julgamento junto ao CARF;

- Assim, o débito de IPI dos anos de 2005 e 2006, além de não possuir certeza e liquidez, está com a sua exigibilidade suspensa, nos exatos termos do art. 151. inc. III, do Código Tributário Nacional, não podendo ser cobrado, ainda que por vias transversas, a exemplo do discurso apresentado pelo nobre fiscal para zerar saldo credor devidamente escriturado, como no caso dos autos;

- Portanto, só a partir do trânsito em julgado do Processo Administrativo nº 10909.005544/2007-72 é que seria válida a atribuição ao débito de IPI dos anos de 2005 e 2006 do efeito pretendido pelo agente fiscal, com a consequente ilegitimidade da descon sideração do saldo credor de janeiro de 2007, que resultou na cobrança a maior, por meio do Auto de Infração impugnado, da importância de R\$ 342.884,37 a título de IPI, com os reflexos sobre os acréscimos legais e a multa

- Por consequência, estaria claramente eivado de vícios, ato que ora se impugna diretamente, por se tratar de mera continuidade de ato administrativo viciado, tendo como origem crédito tributário que considerou glosa de ofício de saldo acumulado de IPI, processo nº 10909.005544/2007-72, que atualmente encontra-se sob análise do CARF, e o processo 11516.723522/2012-31, que se encontra em análise perante a DRJ e portanto não pode ser base para apuração de débitos posteriores, por não ter o trânsito em julgado do Processos Administrativos nº 10909.005544/2007-72;

- Tendo em vista o exposto, é necessária a recomposição do demonstrativo de apuração de IPI dos anos calendários 2009, 2010, 2011 com a inclusão do saldo credor de janeiro de 2007, reduzindo assim o imposto exigido por meio do Auto de Infração ora impugnado e seus reflexos sobre os acréscimos legais e sobre a multa;

- Por consequência do vício acima, caso o Nobre Julgador entenda pela continuidade do julgamento, mesmo eivado de erro na glosa de ofício não transitada em julgado (Processo Administrativo nº 10909.005544/2007-72), fato que alterou diretamente a base de cálculo dos lançamentos ora impugnados, requer subsidiariamente o sobrestamento do presente processo administrativo, até que se conclua a decisão referente à glosa do saldo de

5. Do erro da base de cálculo e a consequente nulidade de ato fiscalizatório:

- As notificações de lançamento estão claramente eivadas de vícios e ilicitudes, tais como: reclassificação fiscal unilateral e discricionária, incidência de IPI sobre descontos incondicionais concedidos, equiparação irregular a estabelecimento industrial e glosa de crédito acumulado de IPI no mês de janeiro do 2007;

- Assim sendo, o vício prostrado na concepção da Notificação de Lançamento, invalidaria citado documento por completo, e repise-se, sendo a base de cálculo pressuposto intrínseco da hipótese de incidência, restaria o crédito tributado imposto ao contribuinte nulo de pleno direito;

- Assim, por estar o crédito tributário eivado de vício em sua hipótese de incidência, o que se configura por erro na base de cálculo do lançamento fiscal, requer nulidade integral do ato administrativo ora impugnado.

6. Do caráter confiscatório das multas aplicadas - multa de ofício:

- A multa no percentual de 75% do tributo exigido é confiscatória, na medida em que onera, de forma brutal, a esfera financeira do contribuinte, fugindo ao que se pode considerar razoável e proporcional aos fins que fundamentam a previsão e a aplicação das multas tributárias.

7. Da ilegalidade da aplicação da taxa selic para o cálculo dos juros de mora:

- É evidente que a aplicação da Taxa SELIC para a apuração dos juros de mora incidentes sobre o crédito tributário importa na sua majoração ao arpejo da lei, em virtude da própria natureza dos juros moratórios, que consistem em um plus, e não em mera reposição do valor da moeda.

(...)

Sobreveio então o Acórdão 15-36.347, da 4ª Turma da DRJ/SDR, negando provimento à impugnação do contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

INDUSTRIALIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A fabricação de cascos e/ou embarcações caracteriza-se como industrialização, sujeitando as operações à incidência do IPI.

Havendo conhecimento prévio da natureza das embarcações para os quais se destinam os cascos fabricados, afasta-se a aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, devendo o produto ser classificado no mesmo código da natureza das embarcações de destino.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. REVENDA DE INSUMOS.

O estabelecimento industrial que dá saída a insumos adquiridos de terceiros a outro estabelecimento para industrialização ou revenda está, nesta operação, compulsoriamente equiparado a industrial.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTO INCONDICIONAL.

A base de cálculo do imposto corresponde ao valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, sem dedução de descontos, diferenças ou abatimentos ainda que concedidos incondicionalmente.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em decadência se o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração antes do término do prazo decadencial previsto em lei.

MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração a dispositivo legal detectado pela administração em exercício regular da ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.

Irresignado, o Contribuinte recorre a este Conselho, por meio de peça recursal de fls. 3081/3177, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

O Contribuinte teve ciência do Acordão proferido pela DRJ em 1º/09/2014, conforme informação AR de fls. 3079 e apresentou em 30/09/2014 o recurso voluntário de fls. 3081/3177, conforme artigo 33 do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e os demais requisitos de admissibilidade encontram-se preenchidos, então dele tomo conhecimento.

Passo assim à análise dos argumentos apresentados pela Recorrente em sua peça dirigida ao CARF

1. Decadência do período de janeiro de 2009

A Recorrente clama pelo reconhecimento da decadência dos valores referentes aos “fatos geradores” datados de janeiro de 2009, pois, na sua ótica, o prazo decadencial do artigo 150, §4º do CTN determina tal extinção do crédito tributário.

Efetivamente é o artigo 150, §4º que deve ser aplicado *in casu*, pois houve compensação de débitos com crédito admitidos pela legislação do IPI, o que equivale ao pagamento do imposto, conforme estabelece o artigo 124, parágrafo único, inciso III do (RIPI/2002). Porém, entendo ser irretocável a decisão *a quo* ao manter a cobrança do IPI relativo ao período de janeiro de 2009, mesmo aplicando o artigo 150, §4º.

A decadência não atinge o mês de janeiro de 2009 (fato gerador de 31/01/2009) uma vez que a notificação do lançamento tributário ocorreu em 31/01/2014, ou seja, esta última data ainda foi capaz de salvaguardar o fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2009 da extinção pela decadência. Era o dia limite para tanto.

Sobre as alegações da Recorrente a respeito do fato gerador do IPI ser a saídas dos produtos de seu estabelecimento, ressalto que é consabido que a apuração do IPI (saldo devedor ou credor) é feita por período (decenal, quinzenal ou mensal), nos termos do art. 369, VIII, c/c art. 399, ambos do RIPI/2002, a partir do confronto entre os valores dos débitos e dos créditos do imposto lançados na escrituração fiscal do contribuinte.

Do referido confronto, pode resultar o saldo devedor se, no período de apuração, os valores dos débitos superarem os valores dos créditos; ou saldo credor se, no período de apuração, os valores dos débitos forem inferiores aos valores dos créditos. Somente no encerramento do período de apuração que houver sido apurado saldo devedor do IPI, há que se falar em fato gerador, constituição de crédito tributário do imposto e de contagem do prazo decadencial.

Nestes termos, para que não restasse extinto pela decadência o fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2009, a autoridade fiscal possuía como prazo fatal para o lançamento o dia 31/01/2014 (último dia do mês depois de 5 anos da ocorrência do fato gerador). O lançamento efetivou-se, no próprio dia 31/01/2014. Portanto, não existe a alegada decadência pela contagem do prazo nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

2. Preliminar de nulidade

Como a própria Recorrente admite em sua petição (fls 3103), foi suscitada questão a título de preliminar, que, na realidade, confunde-se com o mérito do processo:

Ora, os arts. 12, 39 e 40 do Decreto nº 7.574/11 tratam dos requisitos formais do lançamento, sendo que, "in casu", a nulidade suscitada por ocasião da Impugnação não diz respeito a tais requisitos, mas sim ao mérito do IPI apurado pelo agente fiscal (reclassificação fiscal indevida, cobrança indevida de IPI sobre mera revenda de importados e glosa ilegítima de crédito acumulado).

O mesmo se diga sobre a alegada nulidade em função de erro na base de cálculo, exposta em fls 3148 da peça recursal:

Conforme visto nos tópicos de mérito anteriores, o Auto de Infração combatido está eivado de vícios e ilicitudes, em suma: reclassificação fiscal unilateral, discricionária e indevida; exigência ilegítima de IPI sobre a mera revenda de importados; e glosa indevida de crédito acumulado de IPI no mês de janeiro de 2007.

(...)

Consistindo a correta indicação da ocorrência do fato gerador, da matéria tributável e da base de cálculo em requisitos de validade do lançamento, é certo que, no caso de equívoco quanto a estes aspectos, o lançamento é **nulo em absoluto**.

Assim, não está configurada nulidade a ser sanada, seja no que diz respeito ao preceito do artigo 142 do Código Tributário Nacional, seja do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Fica reservada a análise do mérito do processo para os tópicos abaixo.

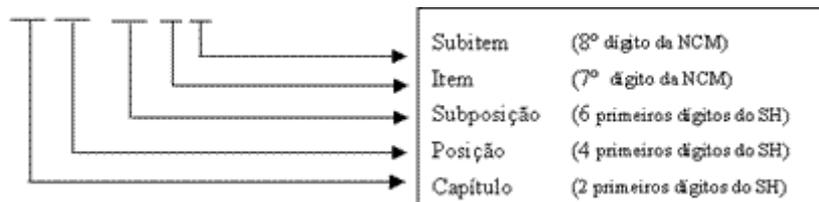
3. Mérito. Classificação fiscal

O ponto nevrálgico da discussão sobre classificação fiscal neste processo consiste em saber se os cascos de embarcações vendidos pela empresa permitem a identificação da natureza das embarcações a que se destinam, para fins de aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI.

Haja vista que a discussão dos presentes autos versa sobre a classificação fiscal de mercadorias, para fins de recolhimento do IPI, é válido tecer um breve esclarecimento a respeito da sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) para que, em seguida, seja possível a aplicação das regras estabelecidas pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado ("NESH") acerca da forma utilizada para a classificação de mercadorias.

Pois bem. A sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) obedece à seguinte estrutura:

00 00 00 0 0



No presente caso, a classificação no NCM/SH pretendida pela Recorrente é a 8906.90.00, enquanto a posição sustentada pela Fiscalização no auto de infração e ratificada pela DRJ é a 8903.99.00. Vejamos abaixo os capítulos, posições, subposições itens e subitens que tais número representam:

- **classificação 8906.90.00** (entendimento do contribuinte):

Capítulo 89: Embarcações e estruturas flutuantes

Posição 06 outras embarcações, incluídos os navios de guerra e os barcos salva-vidas, exceto os barcos a remo.

Subposição 90: -Outras

Item/subitem 00: -Outras

- **classificação 8903.99.00** (entendimento fazendário):

Capítulo 89: Embarcações e estruturas flutuantes

Posição 03 Iates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remo e canoas.

Subposição 99: -Outros

Item/subitem 00: -Outros

Ou seja, muito embora tenhamos certeza que a classificação como Embarcações e estruturas flutuantes é correta para as mercadorias sob discussão, permanece a dúvida com relação à Posição mais precisa, se a 06 (outras embarcações, incluídos os navios de guerra e os barcos salva-vidas, exceto os barcos a remo) ou a 03 (iates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remo e canoas).

Dessa forma, faz-se imperioso debruçar-nos sobre as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, na tentativa de dirimir a questão. São elas:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

REGRA 1

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 0

1/07/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL

KOWICZ

Impresso em 11/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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:

REGRA 2

a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

REGRA 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. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

REGRA 4

As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

REGRA 5

Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

REGRA 6

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Verifica-se que a classificação fiscal é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. A Regra 1 é clara sobre isso, de maneira que a classificação fiscal pode ser feita sem a necessidade de se recorrer às demais regras de interpretação. Também é clara a Regra 1 sobre a preponderância dos dizeres das posições e da Notas de Seção ou de Capítulo, que prevalecem, para determinação de classificação de mercadorias, sobre qualquer outra consideração.

Assim, antes de adentrar na discussão sobre qualquer outra regra de interpretação do sistema harmonizado, cumpre analisar se as mercadorias objeto do auto de infração não pode ser classificadas pelos dizeres da Regra 1.

As mercadorias são cascos de embarcações, e sobre isso não divergem as partes. Tampouco divergem, como já dito que tais cascos se classificam no Capítulo 89 da TIPI, sobre “embarcações e estruturas flutuantes”.

Pois bem. Este Capítulo da TIPI possui a Nota 1, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

As embarcações incompletas ou por acabar e os cascos de embarcações, mesmo desmontados ou por montar, bem como as embarcações completas, desmontadas ou por montar, classificam-se, em caso de dúvida sobre a natureza das embarcações a que dizem respeito, na posição 89.06 (grifei)

Cumprе destacar o início das Considerações Gerais sobre esse Capítulo 89 da TIPI:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo compreende as embarcações de qualquer tipo e para todos os usos, de propulsão mecânica ou não, bem como as diversas estruturas flutuantes tais como caixões, bóias de amarração, embarcadouros, bóias. Compreende também os veículos de colchão (almofada) de ar (hovercraft) concebidos para se deslocarem sobre a água (mar, estuários, lagos), mesmo que possam pousar em praias ou desembarcadouros ou deslocar-se também sobre superfícies de gelo (Ver a Nota 5 da Seção XVII).

Classificam-se também neste Capítulo:

A) As embarcações incompletas ou inacabadas como, por exemplo, as estruturas desprovidas das suas máquinas propulsoras, dos seus instrumentos de navegação, dos seus instrumentos de elevação e de movimentação, dos seus móveis.

B) Os cascos, qualquer que seja a matéria de que se constituam.

*As embarcações incompletas ou inacabadas, e **os cascos mesmo desmontados**, bem como as embarcações completas desmontadas, **classificam-se como embarcações, conforme a natureza, segundo as características que apresentem, ou, em casos de dúvida sobre a natureza das embarcações a que dizem respeito, na posição 89.06.***

Depreende-se da nota que cascos de embarcações classificam-se como as próprias embarcações, conforme a natureza e finalidade da embarcação, segundo as características que possuam. Fica evidente aqui a questão nodal apresentada alhures. Afinal, somente na hipótese de dúvida sobre a natureza das embarcações a que dizem respeito é que os cascos devem ser classificados na posição 89.06, como quer a Recorrente. Outrossim a Nota não deixa dúvida sobre ser prescindível o debate de o casco ser “parte” do “todo” embarcação, apresentada pela Recorrente. O casco classifica-se de acordo com a finalidade da embarcação que, se não conhecida (no caso concreto, de acordo com o objeto social e os negócios praticados pela Recorrente, e não de forma geral e abstrata pela afirmação de que nunca se sabe qual o destino dos cascos, por ainda não se tratarem de embarcações completas), ensejará a utilização da posição 89.06, sem maiores delongas, e sem necessidade de recurso à Regra 2 do Sistema Harmonizado.

Então, a que se destinam os cascos de embarcação comercializados pela Recorrente?

A Fiscalização promoveu amplo esforço probatório para demonstrar que os cascos se destinam a barcos de recreio e esporte, fato este que, segundo a autoridade lançadora, é de conhecimento da Recorrente. Assim, autoridade fiscal desincumbiu-se do ônus da prova que possuiu ao lavrar o auto de infração contra o Contribuinte (artigo 373 do Novo Código de Processo Civil). Sobre esse conjunto probatório, destaco trecho do acórdão recorrido:

*Além das informações encontradas no site, as fotos, catálogos e notas fiscais anexas, fls. fls. 747/788 e 411/730, comprovam que **a empresa fabrica barcos incompletos (cascos para embarcações***

sem motor) de recreio ou esporte, conforme descrito no termo de verificação fiscal, fls. 863 a 877, onde consta a especificação detalhadamente dos modelos Focker 160, Focker 205 e Focker 310 GT.

Ressalte-se que as fotos de cascos fabricados pela autuada para embarcações de busca e salvamento (barcos salva-vidas e ambulância), fls. 1409/1410, anexadas pela contribuinte no processo nº 10909.005544/2007-72, mostram as diferenças de forma, características e visual destes com os cascos para lazer e esporte, que podem ser visualizados no site retromencionado.

Verifica-se, das notas fiscais e demonstrativos constantes dos autos, que os clientes a que se destinam os “cascos” vendidos são pessoas físicas e empresas náuticas, cujo objeto social é o comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, que dificilmente comprariam cascos para fabricação de lanchas para policiamento ou “ambulanchas”.

Deste modo, pode-se inferir que não só a contribuinte tem condições de definir a natureza da embarcação ao qual o casco se destina, como até mesmo pode identificar a qual modelo o casco se refere.

Adiciono a este conjunto probatório que a Recorrente possui como CNAE (código de descrição da atividade econômica principal) a Construção de embarcações para esporte e lazer (30.12-1-00), e como atividade econômica secundária o comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios (47.63-6-05).

A seu turno, sobre a questão do conhecimento prévio da natureza da embarcação à qual os cascos são destinados, a Recorrente retoma seus argumentos sobre os cascos constituírem simples parte de um todo composto (barcos), para depois afirmar (fls 1466):

É descabido, outrossim, o argumento de que as notas fiscais e os demonstrativos constantes dos autos denotam que os clientes aos quais se destinam os cascos vendidos são pessoas físicas e empresas náuticas cujo objeto social é o comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, que dificilmente comprariam cascos para a fabricação de lanchas para policiamento ou ambulanchas.

Ora, o ordenamento jurídico pátrio veda categoricamente a autuação por presunção, como já reconheceu o Judiciário:

Contudo, não procede o argumento da Recorrente. A Fiscalização não efetuou o lançamento com base em presunção, mas sim em diversas provas que lhe levaram a entender que a classificação adotada pela Contribuinte estava equivocada. Cabia à Recorrente, então, provar seu direito, conforme determina o artigo 373, inciso II do NCP.

Nesse sentido, verifico que a Recorrente trouxe aos autos ofício de diligência realizada em processo judicial que faz parte, perante a Justiça Estadual de Santa Catarina (fls 1397 – DOC 11 da Impugnação). Contudo tal documento refere-se a específico e determinado barco, de nota fiscal n. 382, e sua classificação fiscal, sendo, portanto, imprestável para qualificar todos os cascos de embarcação objeto do presente processo administrativo. Saliento que não é possível depreender desse documento se o barco em questão é o mesmo dos analisados pela Fiscalização no caso sob exame, o que também não foi informado pela Recorrente.

Já no DOC. 12 da Impugnação (fls 1400) a Recorrente apresenta Consulta formulada à Delegacia da Capitania dos Portos em Itajaí – Marinha do Brasil, que muito embora esteja manifestando-se sobre os termos náuticos e técnicos requeridos pela Consulente, esclarece que eventuais dúvidas remanescentes sobre a classificação de mercadorias devem ser apresentadas perante a Receita Federal.

Em síntese, esse último documento vai na mesma linha da defesa da Recorrente, ao explicar detalhadamente o conceito de embarcação, para concluir que os cascos são somente partes da embarcação, ainda sem finalidade específica, que só virá com a destinação efetiva conferida pelo proprietário-adquirente da mesma, expressada na sua inscrição ou transferência.

Ora, mas é justamente a prova de que a Recorrente tem esse conhecimento prévio do destino dos cascos - qual seja, para barcos de recreio e esporte, que desta forma serão qualificados em sua inscrição e transferência -, que a Fiscalização efetuou. A Recorrente, por sua vez, somente insistiu no fato de que antes de completa a embarcação não se sabe o destino dos cascos, questão esta que não resolve o presente problema de classificação fiscal, uma vez a própria Nota 1 do Capítulo 89 determina que o casco será classificado conforme a natureza da embarcação, ou seja, a regra pressupõe que na importação/fabricação dos cascos a empresa, de acordo com seu objeto social e espécies de negócios praticados, já sabe para que tipo de embarcação serão destinados. A lógica da regra foi demonstrada no caso concreto pela Fiscalização, de acordo com fotos, catálogos, notas fiscais, sítio eletrônico, clientes, dentre outros elementos capazes de confirmar que os cascos em questão são invariavelmente destinados a embarcações de recreio e esporte.

Disto concluo que a Recorrente não foi capaz de contradizer as provas apresentação pela Fiscalização. Afinal, a questão não se esgotava no fato de os cascos serem parte da embarcação, pois a Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI impõe que, para fins de classificação fiscal, a parte será considerada como o todo. Assim, cabia à Recorrente demonstrar que os casos com os quais trabalha possuem outro destino que não barcos de recreio e esporte, o que não foi feito nestes autos.

Ficou claro que os cascos comercializados pela Recorrente servem para barcos de recreio e esporte, de modo que está correto o ajuste da classificação das mercadorias para a posição 8903.99.00, destinada iates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remo e canoas.

Registro que foi nesse mesmo sentido, embora por fundamentos diferentes, que decidiu a 1ª Seção do CARF em julgamento da mesma Contribuinte, a receita das mesmas mercadorias:

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. RECEITAS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INCIDÊNCIA DO IPI. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, ainda que por presunção legal, correta a incidência do IPI sobre tais receitas. Na impossibilidade de separação por elementos da escrita, o imposto será quantificado mediante a aplicação da alíquota mais elevada, ou a única, daquelas praticadas pelo sujeito passivo.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Deve ser mantida a classificação fiscal empregada pelo Fisco no lançamento, se baseada em criteriosa análise dos produtos fabricados e confirmada por diligência anterior ao julgamento de primeira instância. Havendo conhecimento prévio da natureza das embarcações para os quais se destinam os cascos fabricados, afasta-se a aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, devendo o produto ser classificado no mesmo código das embarcações de destino.

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

Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto. (Número do Processo 10909.003793/2005-61, F MARINE INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS NAUTICOS LTDA Data da Sessão 26/08/2014, Relator WALDIR VEIGA ROCHA, Acórdão 1302-001.491)

Por essas razões, não acolho as razões da Recorrente a respeito da classificação fiscal das mercadorias.

4. Da inclusão de descontos incondicionais na base de cálculo do IPI

Com relação à defesa do contribuinte no sentido de que a autuação fiscal deveria ser cancelada na parte em que determinou não poderem ser excluídos da base de cálculo do IPI os descontos incondicionais, trata-se de argumento que merece ser acolhido.

A legislação do IPI, tanto na vigência do RIPI/2002 (artigo 131, § 3º) como no RIPI/2010 (artigo 190, §2º), ambos conforme o artigo 14 §§1º e 2º da Lei n. 4.502/64, determinou de que não é permitida a exclusão de descontos incondicionais da base de cálculo do IPI.

Entretanto, a legitimidade dessas normas foi contestada pelos contribuintes perante o Poder Judiciário, em razão do art. 47, II, "a", do Código Tributário Nacional estabelecer que o IPI deverá incidir unicamente sobre o "valor da operação", o que não pode logicamente englobar descontos incondicionais.

Tal argumentação foi acatada pelo STJ, no julgamento do REsp 1149424/BA de relatoria da Ministra Eliana Calmon, sob a sistemática dos recursos repetitivos, cuja ementa transcrevo abaixo:

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO - DEDUÇÃO

DE DESCONTOS INCONDICIONAIS - ILEGITIMIDADE DA DISTRIBUIDORA PARA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - POSSIBILIDADE. AFETAÇÃO DO RECURSO À SISTEMÁTICA DE JULGAMENTO DE RECURSOS REPETITIVOS (ART. 543-C DO CPC).

1. *A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp. 903.394/AL (julgado em 24.3.2010, DJ de 26.4.2010) submetido à sistemática dos recursos repetitivos, alterou a sua jurisprudência considerando a distribuidora de bebidas, intitulada de contribuinte de fato, parte ilegítima para pleitear repetição de indébito.*

2. **A base de cálculo do IPI, nos termos do art. 47, II, "a", do CTN, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.**

3. **A Lei 7.798/89, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64 (RIPI) e impedir a dedução dos descontos incondicionais, permitiu a incidência da exação sobre base de cálculo que não corresponde ao valor da operação, em flagrante contrariedade à disposição contida no art. 47, II, "a", do CTN. Os descontos incondicionais não compõem a real expressão econômica da operação tributada, sendo permitida a dedução desses valores da base de cálculo do IPI.**

4. *A dedução dos descontos incondicionais é vedada, no entanto, quando a incidência do tributo se dá sobre valor previamente fixado, nos moldes da Lei 7.798/89 (regime de preços fixos), salvo se o resultado dessa operação for idêntico ao que se chegaria com a incidência do imposto sobre o valor efetivo da operação, depois de realizadas as deduções pertinentes.*

5. *Recurso especial não provido. Sujeição do acórdão ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.*

Não foi outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, de modo que o Pleno, em julgamento de novembro de 2014, decidiu em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, pela inconstitucionalidade da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI positivada no artigo 14, §2º da Lei n. 4.502/64:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional. (RE 567935, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-216 DIVULG 03-11-2014 PUBLIC 04-11-2014)

Desse modo, havendo decisões definitivas e de mérito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, proferidas na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 (antigo Código de Processo Civil), imperioso se faz que este Colegiado aplique art. 62, §2º do RICARF, reconhecendo o direito da Recorrente de não oferecer à tributação pelo IPI descontos incondicionais, uma vez que eles não compõem a base de cálculo do imposto federal.

5. Incidência de IPI sobre a revenda de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem. Estabelecimento equiparado a industrial

Neste ponto a Recorrente faz esforço exegético com relação ao §6 do artigo 9º do RIPI/2010, que trouxe a mesma regra anteriormente estampada no §4º do mesmo artigo do RIPI/2002, no seguinte sentido:

Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª).

Pugna não estar abrangida pela referida disposição, uma vez que além de atuar no ramo industrial, também está no seu objeto social a atuação como empresa comercial, tendo sido os produtos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) adquiridos, revendidos e contabilizados através dessa última condição da sociedade. Por essas razões, cumuladas com o fato de o artigo 9º, §6º iniciar-se pela expressão “estabelecimentos industriais”, conclui estar dispensada do recolhimento do IPI pretendido pelo item 1 do auto de infração guerreado.¹

Entretanto, a Recorrente olvida que o lançamento tributário não se baseou exclusivamente nos artigos 9º, §4º do RIPI/2002 (quanto aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/05/2010), 9º, §6º do RIPI/2010 (quanto aos fatos geradores ocorridos entre 01/06/2010 e 31/12/2011) mas também nos artigos 24, inciso III e 34, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 do RIPI/02, levados ao artigo 24, inciso III e 35, inciso II do (RIPI/10):

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);

¹ 0001 PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INSUMOS (MP, PI, ME) ADQUIRIDOS DE TERCEIROS REVENDIDOS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Ou seja, a legislação do IPI equiparou as sociedades cujo objeto social é unicamente o comércio de mercadorias aos estabelecimentos industriais, obrigando-lhes ao pagamento do imposto federal quando derem saída de produtos.

Tais dispositivos encontram-se em consonância com os artigos 46, inciso II e 51, parágrafo único do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

No presente caso, a Fiscalização entendeu com base nos dispositivos legais supracitados, em especial o artigo 9º, §6º do RIPI/2010, que a Recorrente equipara-se a industrial na revenda de insumos.

De fato, correta foi a autuação. Isto porque, lembre-se, a Recorrente possui como CNAE (código de descrição da atividade econômica principal) a Construção de embarcações para esporte e lazer, vale dizer, atividade industrial. Por essa razão, ao revender MP, PI e ME, mesmo sem industrializá-los, encontra-se qualificado como estabelecimento equiparado a industrial, de modo que tem o direito de tomar crédito do IPI na compra desses artigos, porém deve oferecer à tributação as operações de saída dos mesmos (vide Processo 10830.003338/95-93, Acórdão n. 201-75514).²

Registro, porém, que efetivamente a Recorrente possui como atividade econômica secundária o comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos, peças e acessórios. Diante deste contexto a Recorrente afirma que as operações que foram objeto de autuação ocorreram sob essa atividade, de forma que não devem se sujeitar à incidência do IPI, pois não se equipara a estabelecimento industrial nessa hipótese.

É verdade que a equiparação obrigatória a estabelecimento industrial não subsistirá nas vendas por varejista de insumos, adquiridos de terceiros, para não contribuintes do imposto:

EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. Equipare-se a industrial o estabelecimento que pratica operação de revenda de insumos adquiridos de terceiros a estabelecimento industrial ou comerciante (§ún. Do art. 10 do RIPI/82). Não se enquadram nestas condições a revenda a consumidores finais, quando esta circunstância não resta comprovada nos autos (AC. 201-03.283/90).³

Destaco nessa mesma linha as seguintes Soluções de Consulta do Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 79 de 28 de Maio de 2001

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: Contribuinte. Revenda de vidros. Não é contribuinte do IPI o estabelecimento comercial que revender vidros a distribuidores e comerciantes varejistas, sem qualquer transformação ou beneficiamento, já que, consoante a legislação regente, não constitui fato gerador do referido tributo.

² PI - ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL - O Estabelecimento industrial que der saída a MP, PI ou ME, adquiridos de terceiros, para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiro, para industrialização ou revenda pelo adquirente, fica equiparado a estabelecimento industrial como comerciante de bens de produção, relativamente a essa operação de saída, ficando obrigando a efetuar o lançamento do IP. Recurso negado.

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 12 de 12 de Fevereiro de 2003***ASSUNTO:** *Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

EMENTA: *IPI. INCIDÊNCIA. O IPI incide na saída do estabelecimento industrial de produtos que nele foram submetidos a operação de industrialização, bem como na saída de bens de produção adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda. O IPI não incide nas operações em que saem do estabelecimento industrial mercadorias revendidas a consumidores finais sem terem sido submetidas a processo de industrialização no dito estabelecimento.*

Contudo, esta Relatora não pode encontrar no Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte, tampouco nos demais documentos constantes nos autos, provas organizadas que demonstrem as alegações da defesa. Explico.

Na compra de insumos para revenda normalmente seriam utilizados os CFOP 1.102 ou 2.102, porém em todo o livro de Apuração do IPI, de 2009 a 2011, apresentado nos autos (fls 158 a 286) só existem duas ocorrências nesse sentido: duas de janeiro de 2009, no valor de R\$ 3.568,26 e de R\$ 5.678,00 (fls 158), outra de março de 2011, de R\$ 998,40 (fls 251). Tais valores são irrisórios frente àqueles das operações de industrialização da Recorrente. Disto já se torna difícil sustentar concretamente a tese da Recorrente. Ademais, na planilha descritiva nas notas fiscais, bem como nas próprias notas fiscais, tampouco é possível encontrar operações de saída com os CFOP 6.102 e 5.102 (fls 935),⁴ que seriam utilizados nas vendas de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros sem industrialização. Ainda, poderia ter sido feito esforço probatório no sentido de demonstrar que ao adquirir tais insumos, destinados para a revenda sem industrialização, não foi escriturado crédito do IPI na entrada, afinal não se trata de parte da cadeia econômica sobre a qual incide do IPI, não sendo o caso da tomada de crédito na entrada dos insumos, nem do débito do imposto na sua saída. Contudo, nada nesse sentido consta dos autos. Por fim, também nada foi demonstrado no sentido de que tais insumos seriam destinados à consumidor final, atuando a empresa como varejista.

Dessarte, não há nada nestes autos que comprove que o estabelecimento industrial manteve uma separação entre os produtos fabricados e os adquiridos para revenda. A Recorrente não se desincumbiu do ônus da prova de demonstrar fato impeditivos, modificativos ou extintivos de seu direito, como requer o artigo 373 do Novo Código de Processo Civil. Assim, não há provas para sustentar as alegações da Recorrente, razão pela qual afasto seus argumentos deste item da defesa.

6. Saldo credor de período anterior

⁴ Foram identificados os seguintes CFOPs:

CFOP 6.101 - Venda de produção do estabelecimento em quase todos (até p. 47

6.118 - Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem

6.107 - Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte

5.101 - Venda de produção do estabelecimento

5.118 - Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem

Doc 6.900 - OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

Aute 6.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura.

1/07/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL

KOWICZ

Impresso em 11/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ao refazer a conta gráfica da empresa, a autoridade fiscal desconsiderou o saldo credor escriturado em janeiro de 2007, no montante de R\$ 342.884,37, porque os saldos do IPI dos anos calendários de 2005 e 2006 haviam sido zerados em outro procedimento fiscal, que deu origem ao PAF n. 10909.005544/2007-72. Assim, o saldo era devedor em janeiro de 2007.

Argumenta a Recorrente que não poderia ter assim procedido a fiscalização, uma vez que o débito de IPI constante do PAF n. 10909.005544/2007-72 não se reveste de certeza e liquidez, além de estar com exigibilidade suspensa, uma vez que encontra-se sob discussão administrativa.

Tendo em vista o exposto, é necessária a recomposição do demonstrativo de apuração de IPI dos anos calendários de 2007 e 2008, com a inclusão do valor de R\$ 342.884,37 a título de saldo credor de janeiro de 2007, reduzindo, assim, o imposto exigido por meio do Auto de Infração combatido e os seus reflexos sobre os acréscimos legais e sobre a multa.

Ocorre que, por expressa determinação do artigo 63 da Lei n. 9.430/96, o Fisco tem o direito de lavrar auto de infração para prevenir decadência de tributo. Assim, muito embora esteja ainda sob discussão o PAF n. 10909.005544/2007-72, é possível que a Fiscalização efetue o lançamento tributário levando tal processo em consideração, como fez no presente caso.

7. Multa confiscatória

A Recorrente brada ainda pela decretação do caráter confiscatório da multa que lhe foi aplicada, com base no artigo 150 inciso IV, além do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, todos estampados na Constituição Federal.

Entretanto, a argumentação da Recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, por força do artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011.

Portanto, não conheço da alegação de que a multa seria confiscatória e, portanto, inconstitucional.

8. Inaplicabilidade de juros equivalentes à SELIC sobre os débitos tributários

Por fim, clama a Recorrente pela inaplicabilidade da taxa SELIC sobre os débitos que lhe são exigidos.

Todavia, a matéria está consolidada pelo no CARF, como se depreende da Súmula n. 4, vazada nos seguintes termos:

Súmula CARF n° 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais., vazadas

Sem dúvidas, portanto, a respeito a validade do auto de infração quando aplicou a taxa Selic ao débito tributário objeto do lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a cobrança do IPI sobre descontos incondicionais, uma vez que eles não compõem a base de cálculo do imposto federal.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz