



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

Processo n° 15586.720490/2013-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.587 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2018
Matéria IPI - Classificação de Mercadorias
Recorrente Cooperativa de Laticínios
Selita
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/03/2011

Ementa:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. BEBIDAS LÁCTEA, RESULTANTE DA MISTURA DE LEITE E SORO DE LEITE

Bebida láctea, resultante da mistura de leite e soro de leite, sem adição de água, classifica-se no Capítulo 4 da TIPI.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/03/2011

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. INAPLICABILIDADE.

O princípio da seletividade em função de essencialidade do produto presta-se a aferir a alíquota que deve ser aplicada a determinada mercadoria, não servindo de referência à determinação do código de classificação fiscal de produto.

Para classificar um produto em determinado código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), aplicam-se as Regras do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), nem mais, nem menos. Essas Regras são essencialmente técnicas e visam a localização do produto em determinada posição da NCM/SH, não se confundindo com o Princípio da Seletividade que deve nortear o estabelecimento das alíquotas de IPI, no âmbito do Sistema Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/03/2011

Ementa:

INTIMAÇÃO DTE. MUDANÇA DE POSTAL PARA ELETRÔNICO.
INOVAÇÃO PROCEDIMENTAL. PERDA DE PRAZO INDUZIDO.

A mudança, por parte da fiscalização, da modalidade de intimação do contribuinte, do tradicional (postal) para o eletrônico (DTE), para os casos em que a opção para DTE ocorra no transcurso de procedimento fiscal, deve ser pautado por serenidade e razoabilidade de forma a permitir adequação do contribuinte às novas regras, evitando-se a caracterização de inovação procedimental, induzindo o contribuinte a perda de prazo recursal.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE
CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo manifestar-se em relação às alegações e aos pedidos alternativos com base na ofensa aos princípios constitucionais e, especialmente, quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário, conforme súmula Carf nº 2.

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

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário vencidos os Conselheiros José Henrique Mauri (Relator) e Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho. Designado o Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto e Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Redator do Voto Vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente Substituto e Relator), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen..

Relatório

Por bem representar os fatos, adoto o relatório do Acórdão recorrido, até aquele ponto.

Trata-se de retorno de diligência aprovada pela Resolução n. 2.787, de 26 de novembro de 2013 (e-fls. 4105 a 4109).

A Interessada apresentou impugnação de lançamento (e-fls. 3997 a 4029) em 23 de agosto de 2013 contra auto de infração de IPI (e-fls. 3932 a 3955) relativo aos períodos de apuração de julho de 2008 a março de 2011, lavrado em 17 de julho de 2013.

De acordo com o termo de verificação fiscal (e-fls. 3896 a 3931), foi apurado o seguinte:

A empresa Cooperativa de Laticínios Selita, CNPJ – 27.178.359/0001-00, doravante denominada contribuinte, foi selecionada pelo setor de programação desta DRF para verificações dos créditos informados nos Perdcomps n.ºs 04589.97949.141009.1.1.01-4018; 40312.46793.100811.1.5.01-0696 04229.88812.160611.1.1.01-0399.

[...]

O procedimento fiscal junto ao contribuinte iniciou-se em decorrência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0720100.2013.00084-5, para verificação dos créditos e compensações indicadas pelo sistema de compensação de créditos (SCC), o qual foi posteriormente ampliado para fiscalização de análise de notas fiscais de saídas e débitos.

Os pedidos de ressarcimento de saldos credores de IPI com base no art. 11 da Lei 9.779/99 referem-se ao terceiro e quarto trimestre do ano de 2009 e primeiro trimestre de 2011 e estão informados nos perdcomps acima relacionados.

[...]

Ao analisar o direito creditório ao ressarcimento do crédito básico, verificamos que o contribuinte promoveu a saída do produto Bebida Láctea sem o destaque do IPI nas notas fiscais de saída, em virtude de adoção de classificação fiscal do produto no código TIPI 22.02.90.00 EX 01, sujeito à alíquota 0,0 (zero), em posição divergente ao entendimento desta fiscalização.

Esta fiscalização entende que:

1 - Somente o produto denominado Bebida Láctea, a base de leite ou soja E cacau enquadram-se no código TIPI 22.02.90.00 EX 01, portanto, sujeito a alíquota 0,0 (zero).

2 - Aqueles produtos Bebida Láctea não adicionados de cacau enquadram-se no código TIPI – 22.02.90.00, sujeitos à alíquota de 27 % (vinte e sete).

O entendimento desta fiscalização quanto à classificação dos produtos Bebida Láctea encontra-se ao amparo das Soluções de Consulta abaixo transcritas e tantas outras. (SC SRRF/6ª RF/Diana n.º 6, de 2003, dentre outras).

De acordo com a Fiscalização, as Notas Explicativas da posição 0402 da Tipi esclareceriam a exclusão da referida posição das “bebidas constituídas por leite aromatizado com cacau ou outras substâncias (posição 22.02)”. Em relação a essa matéria, concluiu a Fiscalização o seguinte:

17. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI-1 (textos da posição 22.02 e da Nota 3 do Capítulo 22) e RGI-6 (texto da subposição 2202.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), estrutura basilar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006 e, subsidiariamente, nos esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, CONCLUI-SE que a mercadoria denominada “LactoPro M”, bebida láctea UHT saborizada, constituída de mistura de soro de leite, leite integral pasteurizado, água, açúcar, creme de leite pasteurizado, glicose de milho, estabilizantes e aroma idêntico ao natural de baunilha, classifica-se no código 2202.90.00 da NCM.

Ademais, foram efetuadas glosas de créditos decorrentes de aquisições de produtos não conceituados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem:

Dentre os créditos identificados como sem direito ao crédito, ou seja, não conceituados como MP, PI e ME, estão produtos de limpeza e desinfecção e produtos relacionados como de uso na linha de produção (partes e peças).

Além dos créditos referentes a produtos que não se enquadram no conceito de MP, PI e ME, também foram glosados os créditos dos insumos que foram utilizados em produtos NT, tais como material de embalagem usado no empacotamento do leite (NT).

Ressalta-se que a exigência de anulação dos créditos relativos aos insumos utilizados na fabricação de produtos “NT” já foi, inclusive, objeto de súmula do Segundo Conselho de Contribuintes:

“Súmula nº 13 (DOU de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28) “Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.”

“Para os casos de MP, PI e ME que tenham sido empregados na fabricação tanto de produtos tributados quanto de produtos não tributados, foi feita a apropriação proporcional destes créditos com base na relação entre as saídas de produtos tributados e produtos não tributados com as saídas totais de produtos do estabelecimento. Desta forma, foram excluídos os créditos proporcionais às saídas de produtos não tributados.”

Finalmente, a Fiscalização esclareceu os critérios adotados para efetuar a reconstituição da escrita fiscal:

Inicialmente, cabe esclarecer que utilizamos como ponto de partida as informações constantes dos Livros Registro de Apuração do IPI – RAIPI apresentados pelo contribuinte, cujas cópias encontram-se anexas a este auto de infração, sobre as quais foram feitos os ajustes necessários, conforme relataremos abaixo.

Na reconstituição da escrita fiscal, a fiscalização utilizou o saldo credor do período anterior a julho de 2008 (primeiro período de autuação no auto de infração), no valor de R\$ 273.729,38, e as informações de créditos e débitos escrituradas no Livro RAIPI do contribuinte.

Um dos demonstrativos gerados na reconstituição da escrita foi o Demonstrativo dos Saldos da Escrita Fiscal, que deveria espelhar fielmente as informações contidas nos

livros RAIFI apresentados pelo contribuinte. Contudo, como o contribuinte apresentou o livro RAIFI para o período de 02/2010 até 12/2010 sem ter qualquer informação escriturada, a planilha eletrônica feita para a elaboração deste demonstrativo acabou por apurar um saldo credor a partir de 01/2011 divergente do informado no livro do contribuinte. Ou seja, apesar da fiscalização ter partido das informações do contribuinte, no Demonstrativo dos Saldos da Escrita Fiscal, os valores dos saldos credores ao final dos períodos de apuração a partir de 01/2011 estão divergentes do informado nos livros RAIFI do contribuinte, devido às informações incongruentes escrituradas nestes livros.

Na reconstituição da escrita, além dos valores informados nos livros RAIFI do contribuinte e dos débitos lançados no auto de infração, também foram feitos alguns ajustes em função de equívocos e omissões praticadas pelo contribuinte na escrituração do Livro de Registro e Apuração do IPI – RAIFI, como descrito a seguir.

Os mencionados ajustes referiram-se a valores objetos de pedido de ressarcimento, que teriam sido estornados apenas em parte do livro de apuração; a lançamento a crédito - e não a débito - de valor objeto de pedido de ressarcimento (nesse caso, a Fiscalização esclareceu que somente anulou o crédito lançado, uma vez que o pedido de ressarcimento fora indeferido por não escrituração do crédito).

Na impugnação, a Interessada alegou o seguinte:

- O IPI seria regido pelo princípio da seletividade;
 - O leite e qualquer de seus derivados estariam no topo de importância alimentar, sujeitando-se à alíquota zero;
 - Houve equívoco na reclassificação efetuada pela Fiscalização;
 - As soluções de consulta apresentadas pela Fiscalização não se aplicariam à hipótese dos autos;
 - Não houve análise química dos produtos no auto de infração;
 - Haveria um produto que teria composição de 99,96% de base láctea, não podendo ser classificada em capítulo relativo a “águas”;
 - Não houve prova de que os produtos enquadravam-se na solução de consulta;
 - Pela falta de fundamentação técnica, o auto de infração seria improcedente;
- Pela Regra Geral de classificação n. 3, “a posição específica prevalece sobre as mais genéricas” e “os produtos misturados [...] classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial [...]”;
- Não houve fundamentação para dizer que as bebidas lácteas não pertencem ao capítulo que trata do leite;
 - Apresentou análise de um dos produtos reclassificados, concluindo tratar-se de “outro leite acidificado”;
 - A posição 22.01 somente abrangeria “águas”;

- Na própria solução de consulta apresentada pela Fiscalização teria sido esclarecido que o produto lá classificado somente não teria sido enquadrado no capítulo 4 “em razão de substâncias não autorizadas (água e óleo vegetal)”;
- “De todos os rótulos da cooperativa impugnante, nenhum possui água ou gordura vegetal e todos possuem mais de 83% de leite pasteurizado com 3% de gordura e soro de leite”;
- Apresentou descrição dos produtos objetos das soluções de consulta, para efeito de comparação com os produtos fabricados e reclassificados;
- Tratou do princípio da legalidade e apresentou argumentos para concluir que o auto de infração não teria sido embasado nas normas que regem a matéria;
- Contestou a aplicação da multa de 75%, alegando tratar-se de confisco;
- Em relação aos créditos glosados, alegou que, devido ao fato de os livros terem sido retidos pela Fiscalização, não pode confirmar a afirmação de falta de estorno dos créditos, o que feriria o princípio da ampla defesa;
- “Pela ausência do RAIPI, não foi possível comprovar se houve erro de escrituração em out/2009, do pedido de ressarcimento no valor de R\$ 355.174,25, que teria sido lançado a crédito quando o correto seria débito”.

Ainda acrescentou o seguinte:

Todo o débito ou crédito só pode decorrer de lei! Percebe-se que o fiscal no item 4 providenciou a reconstituição da escrita fiscal. Se foi possível reconstituir é dever reconstituir corretamente, respeitando-se assim o princípio já apresentado da legalidade!

Por qual motivo a interpretação é de reconstituição apenas para prejudicar o contribuinte?

Nos anos seguintes, 2010 e 2011, através dos Resumos de Apuração do IPI, verifica-se que foram lançadas a débito as compensações realizadas mês a mês e não os pedidos de ressarcimento, conseqüentemente, os créditos que tinham sido objeto de pedido de ressarcimento, permaneceram no saldo do crédito acumulado

Na Folha 3930 dos autos, consta que os créditos foram glosados por não terem sido escriturados os créditos que visava à cooperativa pedir em ressarcimento. Ora, se os créditos não estivessem escriturados, o saldo de crédito a ressarcir não constaria no saldo credor acumulado (Linha 14 do Resumo de Apuração do Imposto de Produtos Industrializados).

Diante do não reconhecimento dos créditos, ou reconhecimento parcial, o Fiscal fez a reconstituição da apuração do IPI, que deu origem ao auto de lançamento. No entanto, como se contesta a tributação da Bebida Láctea, não cabe a reconstituição do Livro de Apuração, inclusive porque os créditos devem ser mantidos, tanto os extemporâneos quanto os regulares de cada trimestre e neste sentido, novamente ressalta-se que a glosa de créditos ocorreu apenas relativo ao fato gerador de 31/12/2009 e 31/03/2011, conforme mencionado na folha 3936 do auto de infração.

Afora Isso, tem-se a questão do não reconhecimento dos créditos extemporâneos, mas isso deve ser analisado sob outra ótica, pois conforme se verifica na jurisprudência do STJ, pode ocorrer tanto à escrituração quanto o pedido de ressarcimento.

[...]

Por fim, requereu o recebimento tempestivo da impugnação, o seu deferimento, a suspensão da exigibilidade dos créditos lançados e a possibilidade de juntada de outras provas.

A diligência foi solicitada nos seguintes termos:

Em relação à reconstituição da escrita fiscal (LRAIPI), a Interessada alegou que teria sido sua defesa cerceada pelo fato de a Fiscalização não lhe haver devolvido os livros.

De acordo com a resposta de e-fls. 18 a 20, a Interessada apresentou três caixas contendo vários livros, dentre os quais o livro registro de apuração do IPI. O documento foi recebido pela Fiscalização em 10 de abril de 2013, conforme carimbo de recibo.

Do termo de encerramento de ação fiscal de e-fl. 3995, constou a seguinte informação:

“Devolvemos, nesta data, todos os livros e documentos utilizados no presente procedimento de fiscalização, no estado em que foram recebidos.”

Entretanto, o referido termo foi enviado pelos Correios, constando do AR (e-fl. 3996), na declaração de conteúdo, apenas o auto de infração, termo de verificação, planilhas de glosas CDs com notas fiscais de 2008 a 2011.

Portanto, não está claro nos autos se os livros foram devolvidos antes da ciência do auto de infração.

Ademais, em relação à classificação fiscal, a Interessada alegou que seus produtos não teriam sido objeto de análise química. Na verdade, à vista do rigoroso controle sanitário a que estão sujeitos tais produtos, apenas a informação de composição contida nos rótulos é suficiente para conhecer a natureza do produto, se outro aspecto estritamente técnico não for necessário para a classificação fiscal.

A única dúvida que permaneceu nas alegações da Interessada seria a de se a classificação fiscal foi refeita em relação a produtos denominados de bebidas lácteas sem a análise de sua composição.

À vista do exposto, voto por converter o julgamento da impugnação em diligência, requerendo-se o obséquio de a Fiscalização:

1) Esclarecer se foi analisada a composição de todos os produtos reclassificados, com base nas informações contidas nos rótulos, ou se houve produtos em relação aos quais a classificação foi efetuada apenas pela sua denominação de “bebida láctea”;

2) Esclarecer, juntando aos autos cópia do termo de devolução ou do AR respectivo, se for o caso, quando os LRAIPI foram devolvidos ao contribuinte.

Em relação ao item 1 acima mencionado, o contribuinte deverá ser intimado do termo de conclusão de diligência, para manifestar-se no prazo de trinta dias sobre a questão.

Em relação ao item 2, na hipótese de a devolução ter sido efetuada após a ciência do auto de infração (26 de julho de 2013), deverá o contribuinte ser intimado a apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, emenda à impugnação em relação à reconstituição da escrituração fiscal.

Nas e-fls. 4112 e 4113, foram juntados comprovantes de avaliação de rótulos, obtidos do sítio na Internet do Ministério da Agricultura; nas e-fls. 4114 e 4115, foi juntada listagem do cadastro de produtos da Interessada; na e-fl. 4116, foi juntada cópia de termo de documentos de 23 de dezembro de 2008, de que constam os livros registro de apuração do IPI ns. 13, 14 e 17.

O termo de verificação fiscal relativo à diligência foi apresentado às e-fls. 4117 a 4118, dando conta a Fiscalização do seguinte:

3. Em primeiro lugar deve ser destacado que a reclassificação fiscal não foi efetuada sobre toda a produção de bebida láctea. A reclassificação fiscal foi efetuada somente para os produtos bebida láctea sem adição de cacau/chocolate, sendo estes reclassificados para o código TIPI 22.02.90.00, sujeitos a alíquota de 27% (vinte e sete por cento) de IPI. Os demais produtos bebida láctea adicionados de cacau/chocolate permaneceram classificados no código TIPI 22.02.90.00 Ex 01, sujeito à alíquota 0,0 (zero).

4. Quanto ao item 01 da Resolução temos a informar que não foram efetuadas análises químicas dos produtos bebida láctea classificados no código TIPI 22.02.90.00. A reclassificação foi efetuada com base na composição constante do Comprovante Avaliação de Rótulos apresentados pelo contribuinte, submetidos à análise e aprovação da Inspeção Federal do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento – MAPA, conforme anexados as fls. 4.055 a 4.099 e 4.112 a 4.113 e na listagem de códigos apresentados pela própria cooperativa, anexados as fls. 4.114 a 4.115.

5. Quanto ao item 02 da Resolução, encerrado o procedimento fiscal o contribuinte foi informado por telefone que os livros estavam a sua disposição, não se interessando a retirá-los, só o fazendo em 23/12/2013, conforme termo de entrega juntado aos autos, as fls. 4.116.

6. Nos termos do item 02 desta Resolução fica o contribuinte intimado para apresentar no prazo de 30 (trinta) dias, emenda à impugnação em relação à reconstituição da escrita fiscal.

A Interessada manifestou-se às e-fls. 4121 a 4127, em que alegou o seguinte:

- Ficou demonstrada a não realização de análise química dos produtos reclassificados;

- Não teria havido a real consideração da composição química dos produtos reclassificados;

- As alegações apresentadas na impugnação quanto à classificação fiscal teriam sido comprovadas documentalmente;

- Quanto à reconstituição da escrita, alegou que a emenda à impugnação, determinada pela resolução, ter-se-ia mostrado impossível, “pois os livros não foram devidamente restituídos e, mesmo que fossem, a cooperativa estava em plena fiscalização, impossibilitando tal situação”;

- Requereu que fosse reconhecido que “a mera correção dos livros importa no direito creditório” e a “autorização para a correção e deferimento total do crédito pleiteado”.

Ao apreciar a Impugnação, a 8ª Turma da DRJ/RPO, expediu o Acórdão 14-50.263, de 6 de maio de 2014, que, por unanimidade de votos, Julgou IMPROCEDENTE a Impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/03/2011

Ementa:

CRÉDITOS BÁSICOS. PRODUTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. GLOSA. CONTESTAÇÃO EXPRESSA. AUSÊNCIA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada pelo contribuinte na impugnação.

LIVROS FISCAIS. DEVOLUÇÃO. FALTA. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. REABERTURA DE PRAZO. SUPERAÇÃO DA ALEGAÇÃO.

Considera-se superada a alegação de cerceamento de direito de defesa, por falta de devolução de livros fiscais antes da ciência da autuação, quando tenha ocorrido a devolução do prazo de trinta dias ao contribuinte, para que emende a impugnação originalmente apresentada.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. CONFISCO. ALÍQUOTAS DE IPI. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO. MATÉRIAS CONSTITUCIONAIS.

Descabe apreciação de matéria constitucional, com o efeito de afastar aplicação de lei ou decreto, no âmbito de processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/03/2011

Ementa:

BEBIDAS LÁCTEAS. MISTURAS DE LEITE E SORO DE LEITE. POSIÇÃO 22.02.90.00.

As posições 04.01 a 04.04 da Tabela de Incidência do IPI não admitem produtos consistentes de misturas de leite e soro de leite, que devem ser classificados como bebidas, na posição 22.02.90.00.

BEBIDAS LÁCTEAS AROMATIZADAS. POSIÇÃO 22.02.90.00.

As bebidas lácteas compostas à base de leite ou soro de leite, misturadas com substâncias aromatizantes, como suco ou polpa de frutas, ou com outras substâncias que não sejam meramente edulcorantes, classificam-se, como bebidas, na posição 22.02.90.00.

BEBIDAS LÁCTEAS AROMATIZADAS NÃO CONTENDO CACAU OU CHOCOLATE. POSIÇÃO 22.02.90.00 - “EX” 01.

Somente as bebidas lácteas aromatizadas contendo cacau ou chocolate podem incluir-se no “Ex” de alíquota zero da posição 22.02.90.00.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/03/2011

Ementa:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ESTORNO PARCIAL DE CRÉDITOS OU DUPLO LANÇAMENTO A CRÉDITO. GLOSA E RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL.

A reconstituição da escrita fiscal é medida adequada e necessária para apurar eventual duplo aproveitamento de créditos, quando não tenha sido estornado crédito objeto de pedido de ressarcimento ou havido duplo lançamento de valor a crédito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Desse Acórdão o contribuinte foi considerado cientificado, por decurso de prazo, via ciência eletrônica (DTE) e, 30/5/2014.

Inconformado o contribuinte apresentou, fls. 4208/4248, em 24/9/2014, a princípio intempestivo, Recurso voluntário reprisando os argumentos apresentados na impugnação, destacando-se:

- Alega que a reclassificação foi feita pela fiscalização sem análise química dos produtos, não considerando a essencialidade do leite para a vida humana, regra inerente ao IPI;
- Tece comentários sobre as Regras para Classificação de mercadorias;
- Apresenta a composição dos produtos autuados, demonstrando tratarem de compostos com mais de 85% de leite e soro de leite;
- Quanto ao crédito glosado, alega que a fiscalização não teria devolvido os livros, assim teve seu direito de defesa cerceado.
- Por fim sustenta que a autuação fere princípios constitucionais e, especificamente, quanto a multa de ofício, por ser confiscatória, e, se mantida, deve ser reduzida para 20%.

À fl. 4249 consta Termo de Abertura de Documento, consignando que o contribuinte tomou conhecimento do teor do Acórdão de Impugnação em 26/8/2014.

Às fls. 4325/4328 e 4334/4336 constam petições no sentido de ilustrar problemas gerados com o sistema eletrônico de cientificação do contribuinte, via e-CAC, requerendo o reconhecimento da tempestividade do Recurso Voluntário.

Processo nº 15586.720490/2013-21
Acórdão n.º **3301-004.587**

S3-C3T1
Fl. 4.538

Memoriais às fls. 4338/4380.

Na forma regimental, foi-me distribuído o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

Voto Vencido

Conselheiro José Henrique Mauri

1 Dos Pressupostos de Admissibilidade

Conforme relatado, o Recurso Voluntário foi apresentado em 24/9/2014, conquanto a ciência, segundo a unidade de origem, teria ocorrido em 30/5/2014, por meio eletrônico, por decurso do prazo de quinze dias da postagem no e-Cac, fl. 4.155, ocorrida em 15/5/2014.

Por seu turno, sustenta a Recorrente que tomou conhecimento do Acórdão de Impugnação somente em 26/8/2014, conforme comprova o Termo de Abertura de Documento, fl. 4.249.

Por oportuno, transcreve-se os dispositivos vigentes relativos à intimação, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005).

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005).

§ 1o Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico: I (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

¹ A redação que vigiu até 18 de julho de 2013, anterior à Lei nº 12.844, de 2013, tinha a seguinte redação:

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...).

No uso das prerrogativas previstas no § 6º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72 a Receita Federal do Brasil publicou a Portaria SRF nº 259, de 13 de março de 2006, com a redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009, nos seguintes termos, no que interessa ao presente processo:

Art. 1º O encaminhamento, de forma eletrônica, de atos e termos processuais pelo sujeito passivo ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) será realizado conforme o disposto nesta Portaria.

[...]

Art. 2º A impugnação, o recurso e os demais atos e termos processuais produzidos eletronicamente deverão ser assinados mediante utilização de certificado digital emitido no âmbito da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICPBrasil) e serão enviados à RFB por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (eCAC), disponível na Internet, no endereço:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

§ 1º A comprovação do envio dos documentos dar-se-á de forma eletrônica, mediante recibo.

§ 2º O teor e a integridade dos arquivos enviados, bem assim a observância dos prazos, é de inteira responsabilidade do sujeito passivo.

§ 3º A utilização de meio eletrônico desobrigará o sujeito passivo de protocolar os documentos em papel na RFB.

[...].

Art. 3º A impugnação, o recurso e os documentos que os instruem serão protocolados de forma eletrônica, considerando-se como data de protocolo a data e hora de recebimento dos dados pelo eCAC.

§ 1º O recebimento pelo eCAC será efetuado das 8 às 20 horas, horário de Brasília.

[...]

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante:

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no eCAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à RFB de Termo de Opção, por meio do eCAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

§ 3º A intimação mediante registro em meio magnético ou equivalente será efetuada nos casos de aplicação de penalidade pela entrega de declaração após o prazo estabelecido na legislação.

§ 4º Após concluída a transmissão da declaração do sujeito passivo à RFB, o aplicativo por ele utilizado para gerar a declaração exibirá o recibo de entrega e a intimação a que se refere o § 3º, bem como possibilitará sua impressão.

Art. 5º Na hipótese de intimação por meio de edital eletrônico, este será publicado no endereço da administração tributária na Internet.

Art. 6º Considera-se feita a intimação por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data:

I - registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, no caso do inciso I do art. 4º;

II - registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo, no caso do inciso II do art. 4º; ou

III - de publicação do edital, se este for o meio utilizado.

[...]

É sabido, seja das disposições do Decreto 70.235/72, que cuida do Processo Administrativo Fiscal, ou da Lei 9.784/99, que trata do processo administrativo no âmbito da administração pública federal, que qualquer ato processual somente será válido se o sujeito a quem ele é dirigido for dele cientificado, garantindo-lhe o contraditório e a ampla defesa.

Nessa esteira, a Receita Federal do Brasil, objetivando a necessária inserção digital às comunicações entre o fisco e o contribuinte, tornando-as mais céleres, criou o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), ambiente virtual responsável por promover o envio de informações ao contribuinte, inclusive intimações para prática de atos processuais.

Entretanto, a adesão do contribuinte ao DTE é facultativo, nos termos do Decreto 70.235/72, art. 23, § 5º, razão pela qual as demais formas de intimação continuam hígdas.

Especificamente quanto à intimação eletrônica, objeto aqui tratado, a legislação estabeleceu um marco temporal específico para que o termo de intimação eletrônico produzisse eficácia jurídica, inclusive nos casos em que o contribuinte não tenha, efetivamente, tomado conhecimento da intimação. Nessa hipótese, criou-se a "intimação presumida/ficta" do contribuinte ou, mais tecnicamente, "intimação *juris tantum*", definida como sendo de quinze dias contados da postagem da intimação na caixa postal do contribuinte.

Para melhor visualização detalhada dos dispositivos do Decreto nº 70.235/72, art. 23, exclusivamente no que pertina à intimação (ciência) eletrônica, transcreve-se exertos dos dispositivos, exclusivamente da parte que interessa ao presente processo:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

[...]

§ 2º Considera-se feita a intimação:

[...]

III - se por meio eletrônico:

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou

[...]

§ 3o Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4o Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - [...]

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo .

§ 5o O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.

[...]

Em resumo, vislumbra-se que a intimação por meio eletrônico será efetuada pela RFB mediante o envio ao endereço eletrônico do contribuinte, caixa postal designada para tal fim, considerando-se (presumindo-se) intimado o contribuinte decorridos quinze dias da postagem, ou na data em que o contribuinte acessar o conteúdo postado, se ocorrido antes dos quinze dias.²

Feitas essas considerações, voltemos ao caso concreto sob apreciação.

O Recurso Voluntário foi apresentado em 24/9/2014, conquanto a postagem da intimação, pela RFB, na caixa postal do contribuinte, objetivando a sua intimação do teor do Acórdão de Impugnação, deu-se no dia 15/5/2014, e a abertura da mensagem pelo contribuinte deu-se em 26/8/2014.

Portando, nos termos do Decreto nº 70.235/72, art. 23, III, "a", combinado com o art. 23, § 2º, III, "a", o contribuinte teria sido intimado presumidamente em 30/5/2014, por decurso do prazo de quinze dias da postagem, o que, à primeira vista, caracterizaria a intempestividade do Recurso Voluntário.

De fato, a teor das disposições normativas o presente Recurso Voluntário encontrar-se-ia intempestivo, todavia, o caso sob análise reveste-se de

² Para as intimações eletrônicas efetuadas pelo entre 22 de novembro de 2005 e 19 de julho de 2013, início da vigência da Lei nº 12.844/2013, deve-se considerar a realização da intimação apenas após 15 dias do envio da intimação para o DTE do contribuinte, independentemente de ter havido ou não a abertura do documento em momento anterior.

Processo nº 15586.720490/2013-21
Acórdão n.º 3301-004.587

S3-C3T1
Fl. 4.545

particularidades que implicam, no mínimo, a descaracterização da intimação presumida (ficta) para considerar como intimado o contribuinte na data da abertura de sua caixa postal, 26/8/2014, quando efetivamente teve conhecimento dos fatos; senão vejamos.

Exceto a intimação destinada à cientificação do Acórdão de Impugnação, de 15/5/2014, ora sob análise, todas as demais, desde o início da ação fiscal, 24/1/2013, foram realizadas via "AR", inclusive a intimação 033, de 13/2/2014, quando o contribuinte já se encontrava sob o regime de DTE, cuja adesão ocorrera em 22/8/2013.

COLAR SOMENTE NO VERSO DA ABA

| | | | |
|---|--|---|---------------------|
| CORREIOS AR AVISO DE RECEBIMENTO | | AGENCIA AC CACHOEIRO DO ITAPEMIRIM 14.300.111 | CONTRATO 9912289374 |
| DESTINATÁRIO: COOPERATIVA DE LATICÍNIOS SELITA | | TENTATIVAS DE ENTREGA: 1ª DATA _____ 2ª DATA _____ 3ª DATA _____ | |
| Avenida Doutor Aristides Campos, 158 Gilberto Machado 29300-903 Cachoeiro de Itapemirim - ES AR194889360JL | | MOTIVO DA DEVOLUÇÃO: <input type="checkbox"/> Ausente <input type="checkbox"/> End. Inexistente <input type="checkbox"/> Não Existe o Nº <input type="checkbox"/> Desconhecido <input type="checkbox"/> Outros | |
| ENDERECO PARA DEVOLUÇÃO DO AR AR CACHOEIRO DE ITAPEMIRIM - ES Rua João Mota, 118 Ferroviário 29300-012 Cachoeiro de Itapemirim - ES | | <input type="checkbox"/> Resposta <input type="checkbox"/> Não Procurado <input type="checkbox"/> Ausente <input type="checkbox"/> Falência | |
| DECLARAÇÃO DE CONTEÚDO (OPCIONAL) IMPUGNAÇÃO Nº 033/2014 - PROC. DIG. 15586-720490/2013-21 (SRA) | | DATA DE ENTREGA: 13/02/14 Nº DOCUMENTO DE IDENTIFICAÇÃO: 20387611 | |
| ASSINATURA DO RECEBEDOR X <i>Instalado</i> | | Nº DOCUMENTO DE IDENTIFICAÇÃO: 20387611 | |

Mesmo processo
objeto de recurso

Data posterior a
adesão ao Domicílio
Tributário
Eletrônico

Eis as intimações feitas, respectivas modalidades e datas

| Doc. | Modalidade | data |
|----------------------------|------------|---------------------|
| TIF, fl. 5 | "AR" | 24/1/2013 |
| Intimação, fl. 8 | "AR" | 2/4/2013 |
| Intimação, fl. 15 | "AR" | 2/5/2013 |
| Intimação, fl. 17 | "AR" | 6/5/2013 |
| Auto Infração, fl. 3.996 | "AR" | 26/7/2013 |
| Adesão DTE ---- | | 22/8/2013 |
| Intimação 033 (diligência) | "AR" | 13/2/2014 |
| Acórdão Impugnação | Eletrônica | 15/5/2014 (postada) |

Vê-se que a partir de 22/8/2013, data da adesão ao DTE, poderia a fiscalização adotar o novo procedimento de intimação eletrônica, porém não o fez, mantendo-se o procedimento até então adotado, intimando-se por "AR", nos moldes tradicionalmente adotado desde o início do procedimento fiscal.

Ainda que o DTE tenha sido uma opção da recorrente, é notório que representava, em 2013, uma novidade, norteadas por incertezas, mormente no caso

concreto em que a comunicação entre o fisco e a recorrente estava consolidada nos modelos convencionais, ainda que em momento posterior à adesão ao DTE, quando intimada do resultado da diligência pela DRJ, em fevereiro de 2014, por via postal, embora com a DTE ativa desde agosto de 2013.

Não me parece crível que de maneira abrupta a RFB mude o procedimento para intimação da recorrente, quando à época não se aparentava como lógica ou coerente tal mudança. O contribuinte estava aguardando o resultado do julgamento de sua impugnação, dentre as espécies de meios para sua intimação não lhe parecia plausível, ou previsível, o DTE, repita-se, até então em desuso, por inércia da própria RFB.

A mudança da modalidade de intimação do contribuinte, do tradicional para o DTE, para os casos em que a opção ocorra no transcurso de procedimento fiscal, deve ser pautado por serenidade, de forma a permitir a adequação do contribuinte às novas regras, evitando-se que o contribuinte seja induzido a erro, como se mostra o presente caso. Ademais, não se trata de um contribuinte desconhecido ou incerto, havia em curso uma ação fiscal com regular contato com a fiscalização há mais de dois anos, desde início do procedimento fiscal.

Com essas considerações, voto por não reconhecer a ciência eletrônica "presumida/ficta", por representar, no presente caso, inovação procedimental em processo já em tramitação, quando da adesão ao DTE, induzindo a recorrente a perda de prazo recursal, por conseguinte, reconheço como data da ciência do Acórdão de Impugnação o dia 26/8/2014, data em que a recorrente efetivamente foi cientificada da intimação.

Considerando o exposto sou pela tempestividade do Recurso Voluntário e, preenchidos os demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

2 Das Preliminares

Quanto às preliminares suscitadas, utilizo-me das palavras do voto condutor do Acórdão recorrido, como se minhas fossem, com as quais fundamento meu voto, nesse pormenor:

[...]

Restou superada, pela diligência, a alegação de cerceamento de direito de defesa em relação à falta de devolução dos livros, uma vez que, constatada a devolução após a ciência do auto de infração, foi concedido novo prazo para a Interessada defender-se.

Ainda preliminarmente, discute-se a questão de inexistência de análise química dos produtos, que, na opinião da Interessada, implicaria vício da autuação.

Conforme já se havia destacado na resolução, a classificação fiscal em epígrafe depende apenas do conhecimento da composição dos

produtos. Dessa forma, a análise das informações contidas nos rótulos seria suficiente para realizá-la sem risco de erro.

A Fiscalização esclareceu que a questão relevante à classificação seria apenas conterem os produtos cacau ou chocolate, conforme será analisado detalhadamente no exame do mérito do auto de infração. Dessa forma, a análise química em nada acrescentaria às informações já contidas nos autos.

[...]

Com esses fundamentos, rejeito as preliminares suscitadas.

3 Do Mérito:

A matéria em lide diz respeito ao código da NCM/SH a ser utilizado para a classificação fiscal de produto, elaborado pelo estabelecimento autuado, denominado "bebida láctea sem adição de cacau/chocolate".

Segundo a fiscalização, referido produto deve ser classificado no código TIPI 22.02.90.00, sujeito a alíquota de 27% (vinte e sete por cento) de IPI, conquanto a recorrente teria classificado-o no EX-01, da mesma NCM, sujeito à alíquota 0,0 (zero).

Subsidiariamente, Aduz a recorrente que bebida láctea poder-se-ia classificar na posição 0403.90.00, por se tratar de produtos lácteos coalhados, fermentados ou acidificados, ancorando-se na Regra Geral 3"b" (característica essencial do produto) de Interpretação do Sistema Harmonizado para Classificação de Mercadorias (SH).

3.1 DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE BEBIDA LÁCTEA

No Sistema Tributário Brasileiro a classificação fiscal de produtos é de responsabilidade do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, valendo-se, para tanto, das ferramentas positivadas em nosso sistema normativo: (i) das Regras preconizadas pelo Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH)³, (ii) das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), expressando o posicionamento do Conselho de Cooperação Aduaneira/CCA (conhecido como Organização Mundial de Aduanas/OMA), o (iii) índice alfabético do SH, também publicado pela OMA; e (iv) dos pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do SH⁴. No âmbito do Mercosul, instituiu-se a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH) para padronização do SH na região.

Ao lado destes atos internacionais há ainda manifestações no âmbito do Meercosul e atos normativos nacionais, como Instruções Normativas (IN) da RFB

³ A "Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" foi celebrada em Bruxelas, em 14/06/1983, e entrou em vigor internacional a partir de 1988. No Brasil, foi aprovada pelo Decreto Legislativo n. 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto n. 97.409, de 23/12/1988 (publicado no Diário Oficial da União de 27/12/1988).

⁴ dados coletados na Declaração de Voto de lavra do conselheiro Rosaldo Trevisan, Inserida no Acórdão nº 3403-003.186.

e Atos Declaratórios Interpretativos da RFB (ADI), e ainda, mais especificamente, na espécie, da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), este último para fins de identificar a alíquota de IPI aplicável.

As Regras para classificação de mercadorias foram estabelecidas pela Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), da qual o Brasil é Signatário, tendo como objetivo maior o estabelecimento de uma codificação de mercadorias mundialmente padronizada e harmonizada.

Por oportuno, Registre-se que as Regras estabelecidas no SH **não se confundem com os Princípios da Seletividade e essencialidade** que devem nortear o estabelecimento das alíquotas de IPI, a ser observado pelo legislador ordinário.

É fato que o soro de leite mostra-se uma alternativa para alimentação humana e animal. A indústria de laticínio, bem assim ambientalistas e cientistas de vários setores tem-se aprofundado nos estudos quanto a melhor forma de reutilizar o soro de leite, subproduto gerado do processamento de queijos, que, em sua forma original e usual de descarte, tem promovido danos ambientais.

Os argumentos trazidos pela recorrente em sua peça recursal, robustos e consistentes na demonstração da importância do soro de leite na alimentação da população mais carente, mostram-se úteis e relevantes para o legislador na determinação da alíquota do IPI aplicável ao soro de leite, em face dos preceitos da seletividade e essencialidade.

Entretanto, tais argumentos não tem o condão de influenciar na determinação de sua classificação fiscal. Para se classificar um produto, aplicam-se as Regras do SH, nem mais, nem menos.

A classificação fiscal de uma mercadoria está lastreada, essencialmente, em duas matrizes: (i) a hermenêutica aplicada ao Sistema Harmonizado(SH) e (ii) a descrição do produto a ser classificado, i.é, a identificação dos elementos necessários e suficientes para a perfeita classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH).

No caso concreto, é incontroverso que se trata de produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite. Referida mistura é denominada de "bebida láctea", independente de haver ou não adição de produtos ou substâncias alimentícias (frutas ou vitaminas, dentre outros) nos termos do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea, Anexo à Instrução Normativa MAPA nº 16, de 2005:

“Bebida Láctea é o produto lácteo resultante da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentados(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. A base Láctea representa pelo menos

51%(cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto”.

A questão controversa está em definir se a correta classificação fiscal de "bebida láctea" situa-se na subposição 0403.90.00, argumento subsidiário da recorrente, ou 2202.90.00, definido pela fiscalização, e, em se concluindo como correta a subposição 2202.90.00, se alcançaria o enquadramento no EX 01, originariamente adotado pela recorrente.

Vejam os teores das NCM e suas notas:

| CÓDIGO NCM | DESCRIÇÃO |
|-------------------|---|
| [...] 04.03 | [...] Leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau, compreendidos noutras posições. |
| 0403.10.00 | - Iogurte Ex 01 - Acondicionado em embalagem de apresentação. |
| 0403.90.00 | - Outros Ex 01 - Acondicionado em embalagem de apresentação. |
| [...] 2202 | [...] Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 2009. |
| 2202.10.00 | -Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas Ex 01 - Aromatizadas |
| 2202.90.00 | - Outras Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau |

Do confronto entre as posições 0403 e 2202, insta desde logo desassistir razão à recorrente.

A uma porque os produtos do capítulo 04 são genuinamente individualizados, não contemplando a mistura de dois ou mais deles

0401 - Leite: considera-se leite o leite integral (completo) e o leite total ou parcialmente desnatado.

0402 - Leite concentrado: p.ex. evaporados

0403 - Leite fermentado ou acidificados: p. ex. coalhado, iogurte, quefir

0404 - Soro de leite: subproduto da produção de queijo (os constituintes naturais do leite que ficam depois de as gorduras e a caseína terem sido eliminadas).

Vê-se que, nesse capítulo, cada posição contempla um produto, isoladamente. Inexiste previsão para que se classifique nesse capítulo produtos

constituídos pela mistura dos produtos ali relacionados. Insta lembrar que bebida láctea é composta pela mistura de, no mínimo, dois produtos distintos: soro de leite, 0404 e leite 0401, p.ex..

Ademais, a utilização da Regra Geral "3, b", como pretendeu a recorrente, somente seria possível acaso não houvesse uma classificação apropriada com base na Regra 1. Por essa Regra, *"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 demais Regras, seqüencialmente.

Portanto, havendo possibilidade de esgotar-se a classificação utilizando-se a Regra 1; o que é o presente caso, conforme veremos a seguir; essa prevalecerá sobre qualquer outra. Assim, não há necessidade de manifestação acerca desse ponto, por inaplicável ao caso.

Outrossim, a posição 2202 está destinada a bebidas prontas para consumo, subdivididas em água, subposição 2202.10 e as demais, 2202.90, nessas últimas, aplicável às bebidas lácteas. Não é outra a conclusão que se abstrai da NESH, especificamente no Capítulo 22, Posição 2202, "B":

NESH - Capítulo 22 - Posição 2202

[...]

B) Outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas da posição 20.09.

Este grupo inclui, entre outros:

1) Os néctares de tamarindo tornados próprios para consumo sob a forma de bebida, por adição de água, açúcar ou outros edulcorantes e filtração.

2) Certos produtos alimentícios líquidos, suscetíveis de consumo direto como bebidas, tais como certas bebidas à base de leite e de cacau.

Portanto, entendo que bebida láctea classifica-se na NCM/SH 2202.90.00.

Quanto ao cabimento do Ex tarifário (Ex 01), utilizado pela recorrente, não vislumbro reparo no trabalho da fiscalização. Referido Ex destina-se às bebidas lácteas que contenham cacau.

| | |
|-------------------|---|
| 2202.90.00 | Outras |
| | Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau |

Pela literalidade do texto do Ex 01, não resta dúvidas que as bebidas lácteas devem ser classificadas na NCM/SH 2202.90.00, à exceção daquelas que contenham cacau em sua composição, exclusão que já fora contemplada pela fiscalização, nos termos relatado às fls. 4117/4118:

3. Em primeiro lugar deve ser destacado que a reclassificação fiscal não foi efetuada sobre toda a produção de bebida láctea. A reclassificação fiscal foi efetuada somente para os produtos bebida láctea sem adição de cacau/chocolate, sendo estes reclassificados para o código TIPI 22.02.90.00, sujeitos a alíquota de 27% (vinte e sete por cento) de IPI. Os demais produtos bebida láctea adicionados de cacau/chocolate permaneceram classificados no código TIPI 22.02.90.00 Ex 01, sujeito à alíquota 0,0 (zero).

3.2 DO CRÉDITO GLOSADO

Em sede de Recurso Voluntário, no tocante ao crédito glosado, a recorrente limitou-se a replicar os argumentos da Impugnação, razão pela qual, considerando os bons fundamentos lançados no voto condutor do Acórdão recorrido, faço deles os meus fundamentos, transcrevendo-os a seguir:

Em relação à reconstituição da escrita e, especificamente, às glosas efetuadas pela Fiscalização, relativamente a créditos objetos de pedido de ressarcimento não estornados completamente e a valores objetos de ressarcimento e lançados a duplo crédito (crédito em vez de estorno de crédito), a não devolução dos livros foi um dos motivos da realização da diligência.

A Interessada alegava, na impugnação, não poder exercer o seu direito de defesa à vista de não poder confirmar, nos livros, as irregularidades apontadas pela Fiscalização.

O processo foi baixado em diligência para que a Interessada, então, no prazo legal de trinta dias, apresentasse emenda à impugnação, defendendo-se da acusação.

Entretanto, em resposta, a Interessada apenas alegou que não poderia defender-se, “pois os livros não foram devidamente restituídos e, mesmo que fossem, a cooperativa estava em plena fiscalização, impossibilitando tal situação”, e requereu que fosse reconhecido que “a mera correção dos livros importa no direito creditório” e a “autorização para a correção e deferimento total do crédito pleiteado.

Observe-se, a propósito da questão relativa à matéria não impugnada, que a Interessada também nada mencionou na nova impugnação a respeito das glosas de produtos não caracterizados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Mas, voltando à primeira alegação apresentada na emenda da impugnação, a Interessada poderia defender-se no prazo concedido pela resolução, pois, na ocasião, já lhe haviam sido restituídos os livros.

Entretanto, apresentou alegação incoerente com os fatos, pois a “impossibilidade” ocorreu anteriormente e não por ocasião da diligência.

No tocante à segunda alegação, não tem ela correlação de causa e efeito com as infrações apuradas.

A Fiscalização verificou que a Interessada, embora tenha efetuado pedido de ressarcimento, não estornou a totalidade dos créditos, deixando parte deles na sua escrituração, o que implicaria potencial duplo aproveitamento (por meio do ressarcimento e por meio da compensação no

livro de apuração do IPI). Para analisar se houve ou não duplo aproveitamento por meio da escrituração fiscal, foi necessário efetuar a reconstituição, que aponta, eventualmente, a sua existência.

Portanto, a reconstituição é o meio adequado e necessário para apurar o duplo aproveitamento de crédito não estornado, resultando na exata apuração do montante do duplo aproveitamento.

Em relação aos créditos duplamente lançados a crédito, aplica-se o mesmo raciocínio, pois, quando um crédito é objeto de pedido de ressarcimento, deve ele ser estornado (lançado a débito) e não creditado, o que aumenta indevidamente o saldo escritural a ser compensado com os débitos de IPI apurados.

Na impugnação, originalmente, a Interessada havia alegado, genericamente, que, “se os créditos não estivessem escriturados, o saldo de crédito a ressarcir não constaria no saldo credor acumulado”.

No entanto, esse resultado poderia ou não ocorrer, pois dependeria do montante dos créditos que ficaram na escrituração, especialmente por que a Interessada também lançou valores a crédito em duplicidade, como anteriormente esclarecido.

Entretanto, o fato de a Fiscalização ter que reconstituir a escrita fiscal e de apurar aproveitamento indevido dos créditos demonstra que a Interessada incorreu na irregularidade apontada.

Dessa forma, não apresentou a Interessada contestação ou prova em contrário ao que foi apurado pela Fiscalização.

Note-se, finalmente, que o reconhecimento ou não do direito ao ressarcimento é decisão autônoma dos processos que tratem deles, não importando seu resultado para o caso dos autos.

No primeiro caso, que foi a falta de estorno parcial, em tese a Interessada passaria a ter direito ao ressarcimento em espécie das diferenças ou, alternativamente, após o indeferimento, voltar a escriturar o crédito no RAIPI.

No caso do duplo lançamento a crédito, o estorno, nos presentes autos, limitou-se ao segundo lançamento, permanecendo o crédito na escrituração, razão pela qual o auto de infração está correto (lançamento indevido a crédito) e, além disso, em tese, o pedido de ressarcimento poderia ser indeferido, por falta do estorno (falta do lançamento a débito).

3.3 CONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Por fim, a recorrente sustenta que a autuação fere princípios constitucionais e, especificamente quanto a multa de ofício, por ser confiscatória, e ainda, se mantida, deve ser reduzida para 20

Já pacificado em nossa jurisprudência, as alegações e os pedidos alternativos com base na ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da razoabilidade e do não confisco, não podem ser analisadas no julgamento do processo administrativo fiscal.

Nessa sede não se julgam arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, já sumulada nesse conselho:

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

Ademais o Regimento Interno do Carf, art. 62, veda ao conselheiro afastar a aplicação de Lei ou Decreto, conforme tenta impingir o recorrente.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Desnecessário maiores delongas, nesse pormenor, pela clareza e objetividade da matéria, bem assim pelo teor das normas transcritas.

No mais, o Acórdão recorrido deve ser integralmente preservado, por seus próprios fundamentos.

4 Dispositivo (vencido)

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para definir a classificação de bebida láctea na NCM/SH 2202.90.00.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator

Voto Vencedor

5 Voto Vencedor

Peço vênia para discordar do voto do i. relator, exclusivamente no que concerne à classificação fiscal do produto denominado "bebida láctea sem adição de cacau/chocolate". Com efeito, a conclusão daquele voto foi a de que estava correta a classificação indicada pela fiscalização, i.e., posição 22.02.90.00.

Conforme consignei no curso dos debates que se seguiram à leitura dos relatório e voto, reputo que a fiscalização aplicou incorretamente as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), o que redundou na determinação de uma posição da TIPI incompatível com o produto em questão.

Sobre a composição do produto e a controvérsia objeto da contenda, extraio excerto do minucioso voto do relator:

"(. . .)

No caso concreto, **é incontroverso que se trata de produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite. Referida mistura é denominada de "bebida láctea"**, independente de haver ou não adição de produtos ou substâncias alimentícias (frutas ou vitaminas, dentre outros) **nos termos do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea**, Anexo à Instrução Normativa MAPA nº 16, de 2005:

'Bebida Láctea é o produto lácteo resultante da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentados(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. A base Láctea representa pelo menos 51%(cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto'.

A questão controversa está em definir se a correta classificação fiscal de "bebida láctea" situa-se na subposição 0403.90.00, argumento subsidiário da recorrente, ou 2202.90.00, definido pela fiscalização, e, em se concluindo como correta a subposição 2202.90.00, se alcançaria o enquadramento no EX 01, originariamente adotado pela recorrente."

O enquadramento de produtos na TIPI, baseada no Sistema Harmonizado (TEC/NCM/SH), obedece a regras específicas de classificação. São seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) e uma Regra Geral Complementar (RGC), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, bem como, utilizam-se subsidiariamente as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), de forma que a cada mercadoria sempre corresponderá um único código correto para enquadramento na tabela de classificação, correspondendo a um indicativo da posição, sub-posição de 1º nível, sub-posição de 2º nível, item e subitem (oito dígitos).

Do excerto do voto condutor acima reproduzido, destaco a afirmação do relator de que *"No caso concreto, é incontroverso que se trata de produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite."*

De acordo com a RGI nº 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: (. .)"*.

A meu ver, ao dizer que *"Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo"*, quis o legislador dizer que servem de ponto de partida do processo de classificação fiscal. Neste sentido, também manifestou-se Milton Carmo de Assis Júnior (*"Classificação Fiscal de Mercadorias NCM/SH: seus reflexos no Direito Tributário"* - SP: Quartier Latin: 2005, página. 131):

"Na melhor interpretação da NESH, os títulos das seções, dos capítulos e dos subcapítulos realmente não se encontram no consequente da norma jurídica, mas sim no seu antecedente. Neste caso, o intérprete seria obrigado a prosseguir no desmembramento dos elementos necessários à classificação da mercadoria nos textos das posições derivadas."

Isto posto, a acima mencionada descrição do produto (bebida láctea, resultante da mistura do leite e do soro de leite), de pronto, leva-nos ao *"Capítulo 4: Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros Capítulos"*.

Verifica-se, então, quatro possíveis posições:

- 04.01: Leite e creme de leite, não concentrados nem adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes;

- 04.02: Leite e creme de leite, concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes;

- 04.03: Leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau.

- 04.04: Soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos em outras posições.

O leite e o soro de leite figuram em posições distintas, não contando posição que abrigasse o produto resultante da mistura de ambos. Diante disto, à luz da RGI nº 1, devemos recorrer às demais regras, sendo que, neste caso, a RGI nº 3, como se pode depreender se sua leitura:

"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" (g.n.)

A partir da composição do produto, teríamos de identificar se havia, dentre as quatro posições possíveis, uma que fosse a mais específica (RGI nº 3a). Ou o alocaríamos na posição em que se encontrasse a matéria que lhe conferia a característica essencial (RGI nº 3b). Ou, por fim, se nos vissemos diante de uma completa impossibilidade de aplicar as regras anteriores, com isto, concluiríamos pela posição situada em último lugar (RGI nº 3c).

Em qualquer hipótese, todavia, o produto encontrar-se-ia no Capítulo 4 e não no Capítulo 22 ("*Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres*"), adotado pelo agente fiscal e ratificado pelo relator. Isto posto, decidiu o colegiado pelo cancelamento do auto de infração, julgando desnecessário para o deslinde da questão a identificação daquela que seria a posição correta. O equívoco cometido pela fiscalização na classificação fiscal do produto é motivo suficiente para a invalidação do lançamento, independentemente da classificação originalmente utilizada pelo contribuinte, conforme entendimento consolidado em precedentes desta Turma Ordinária.

6 Dispositivo (vencedor)

Portanto, concluo que a adequada aplicação das RGI resulta em classificação fiscal distinta da determinada pela fiscalização, o que eiva de nulidade o auto de infração, pelo que deve ser anulado.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Processo nº 15586.720490/2013-21
Acórdão n.º **3301-004.587**

S3-C3T1
Fl. 4.557
