



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721270/2022-25
RESOLUÇÃO	3202-000.408 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	MERCEDES-BENZ DO BRASIL LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento do recurso voluntário em diligência para que a autoridade fiscal analise os documentos juntados após o recurso voluntário, e, se necessário, intime a recorrente no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, para que a mesma apresente os documentos aptos à verificação. Após a referida análise dos documentos, solicito a elaboração de parecer conclusivo acerca das saídas com suspensão referentes aos componentes: chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos classificados nas posições: 8429, 8432, 8433, 8701 a 8706 e 8711 da TIPI, saídos do estabelecimento industrial destinados ao estabelecimento industrial adquirente, nos termos do art. 5º, § 2º da Lei 9826/99, notadamente frente à existência e identificação do ADE das saídas com suspensão. Por fim, requer-se a intimação da recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 dias. Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

Sala de Sessões, em 28 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

Trata o presente processo de exigência tributária consubstanciada em auto de infração formalizado às fls. 1253/1291, lavrado contra a empresa em epígrafe para exigência de R\$ 1.151.483.371,89 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 231.467.507,95 de juros de mora (calculados até 10/2022), R\$ 863.612.528,67 de multa proporcional ao valor do imposto e R\$ 164.610.206,92 de multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 2.411.173.615,43.

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVF) de fls. 1293/1319, parte integrante do auto de infração, foram detalhados os procedimentos, verificações, critérios e conclusões da Fiscalização que ensejaram a autuação. Foram constatadas as seguintes irregularidades:

(a) Utilização indevida de saldo credor de período anterior:

- Verificou-se no livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) que o saldo final do período de apuração fevereiro/2015 é de R\$ 32.257.245,10. Entretanto, no período posterior, a Fiscalizada indicou em seu RAIPI do período (março/2015) um saldo inicial de R\$ 32.699.584,28. Desse modo, em março de 2015, creditou-se indevidamente a maior do valor correspondente a R\$ 442.339,18.

- Considerando que a diferença apontada se mostra como créditos sem origem, promoveu-se a glosa de parte do saldo inicial indicado no mês de março/2015, excluindo o valor de R\$ 442.339,18 de modo que o saldo credor de IPI presente no RAIPI em 28/02/2015 fosse exatamente o mesmo transferido para a apuração relativa ao mês de março/2015.

(b) Utilização indevida de créditos do programa INOVAR-AUTO:

- A contribuinte foi habilitada ao “Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores” – INOVAR-AUTO, que foi instituído pelos artigos 40 a 44 da Lei nº 12.715/2012.

- Considerando que não há qualquer base legal para utilização de créditos presumidos de IPI referentes ao programa INOVAR-AUTO após a data de 31/12/2017 e a contribuinte não utilizou o total dos créditos presumido até essa data, a fiscalização glosou o valor de R\$ 15.647.444,25 (saldo indevidamente transferido para o período seguinte, janeiro de 2018). Igualmente, foi realizada a

glosa do crédito presumido de IPI consignado no RAUPI em setembro de 2018, no valor de R\$ 644.984,09.

(c) Classificação fiscal incorreta de Furgões Sprinter nas posições 8704.21.10 e 8704.2190 da TIPI:

- A contribuinte deu saída a diversos modelos de furgão SPRINTER deixando de incluí-los na exceção tarifária (EX01) das posições 8704.21.10 e 8704.21.90. Tivesse classificado corretamente os veículos, eles seriam tributados à alíquota de 8% de IPI, e não 0%, como constou dos documentos fiscais. A empresa reconhece o erro de classificação fiscal dos furgões e, inclusive, tentou sanear-lo no curso da presente ação fiscal, transmitindo EFD-ICMS-IPI retificadores em 22/06/22 (meses de outubro de 2017 a dezembro de 2018); em 01/07/2022 (mês de janeiro de 2019); e em 08/07/2022 (meses de fevereiro e março de 2019) nos quais efetuou ajustes adicionando débitos de IPI nos respectivos RAUPI - correspondentes às saídas dos furgões sem destaque de IPI. Ainda recolheu, em 29/10/2021, DARF relativo ao fato gerador de abril/2019 sob o código de recolhimento 5123, sem acréscimo de multa, vindo a alegar a espontaneidade prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional sem, contudo, demonstrar os fatos geradores e bases de cálculo sobre as quais estaria recolhendo o tributo (transmitida DCTF retificadora com informação do débito em 01/11/2021, porém sem relação com o RAUPI existente no SPED na mesma data). A espontaneidade foi afastada, conforme previsto no art. 7º, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/1972 e o crédito tributário lançado de ofício.

(d) Classificação fiscal incorreta de Chassi com Motor no EX01 da posição 8706.00.10 da TIPI:

- A empresa deu saída aos chassis com motor que classificou na exceção tarifária (EX 01) da posição 8706.00.10 da TIPI, tributando a operação à alíquota de IPI igual a zero. Ao proceder dessa forma, deixou de considerar que esses chassis com motor foram fabricados para receberem carrocerias complementando veículos passíveis de classificação nas posições 8702.10.00, 8702.20.00, 8702.30.00, 8702.40.90 e 8702.90.00. Ocorre que essas posições também possuem exceções tarifárias (EX 01 e EX 02), contudo, a inclusão de veículos nessas exceções requer autorização da RFB, assim, a empresa Fiscalizada presumiu que seus clientes obteriam autorização para incluir os veículos fabricados a partir dos chassis com motor por ela produzidos nos EX01 e EX02 das posições 8702.10.00, 8702.20.00, 8702.30.00, 8702.40.90 e 8702.90.00 - o que efetivamente não se comprovou ter ocorrido - a partir dessa presunção, incluiu incorretamente os chassis com motor no EX01 da posição 8706.00.10 da TIPI, quando o correto seria mantê-los na posição 8706.00.10, tributado à alíquota de IPI de 55% em 2017 (permitido o abatimento de 30% pelo programa INOVAR-AUTO) e de 25% no período compreendido entre janeiro de 2018 e dezembro de 2020.

(e) Falta de destaque do IPI na saída de veículos do imobilizados antes de 5 anos da aquisição; - A contribuinte deu saída a veículos que estavam registrados no seu

ativo imobilizado sem destacar IPI. Os bens relacionados aos fatos geradores do imposto - aqui tratados - haviam sido registrados como ativo imobilizado e foram alienados em prazo inferior a cinco anos contados da data do registro no ativo permanente, em desrespeito ao art. 38, inciso III1, do RIPI, deixando de destacar o IPI nas notas fiscais de saída dos veículos com os seguintes chassis: 9BMTG4DW1JM004923; 9BMTG4DW31-11M003010; e 9BMTG4DW61-11M003051.

(f) Glosa de créditos de IPI decorrentes da venda de imobilizado – recuperação de custo de aquisição:

- Neste tópico foram glosados créditos relativos a ajustes nos períodos de janeiro e fevereiro de 2018 que a própria contribuinte reconhece ter havido se apropriado a maior em seu RAUPI.

Em razão dos valores lançados pela Fiscalização, a escrita fiscal da contribuinte foi reconstituída, conforme “PLANILHA DE RECONSTITUIÇÃO DE ESCRITA DE IPI”, composta por um conjunto de três demonstrativos (fls. 1277/1291), “DEMONSTRATIVO DOS SALDOS DA ESCRITA FISCAL”, “DEMONSTRATIVO DOS DADOS APURADOS” e “DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL”.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1334/1478, instruída dos documentos de fls. 1479/2446, descrevendo inicialmente os fatos ocorridos e a tempestividade da impugnação. Em seguida, no tópico RAZÕES DE DEFESA DA IMPUGNANTE, informa que para facilitar a assimilação e ampla compreensão das questões fáticas e jurídicas em discussão nos autos, apresentara suas razões de defesa de maneira individualizada, conforme a matéria impugnada, apresentando em sequência, inclusive, os argumentos preliminares de nulidade e as questões de mérito. Apresenta um resumo dos principais argumentos desenvolvidos contra cada um dos itens de acusação, com a ressalva de que o item “D” é o mais relevante dentre todos.

As razões de defesa são apresentadas, resumidamente, nos tópicos a seguir:

(a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR(a.1) Síntese da acusação fiscal e recapitulação dos fatos - A autoridade fiscal comparou o saldo credor da apuração de fevereiro de 2015 (R\$ 32.257.245,10) com o saldo inicial declarado para o mês subsequente de março de 2015 (R\$ 32.699.584,28), e chegou à conclusão de que essa diferença (R\$ 442.339,18) corresponderia a um crédito sem origem, por suposta ofensa ao art. 256, parágrafo 1º do Decreto nº 7.212, de 15.6.2010 (RIPI/2010).

(a.2) Decadência - Preliminarmente, requer a declaração da extinção parcial do crédito tributário, pelo decurso do prazo decadencial do direito do Fisco de questionar a diferença de saldo credor na apuração de março de 2015, visto que Impugnante foi intimada do auto de infração em 24.10.2022, ou seja, além do quinquênio decadencial, seja ele contado segundo o critério do art. 150,

parágrafo 4º ou nos termos do art. 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

- O valor do saldo devedor identificado em janeiro de 2018 (R\$ 35.116.074,55) é composto também pelo crédito tido por indevido apurado no exercício de março de 2015. Logo, a glosa dos créditos de IPI apurados em 2015, por ter refletido na reconstituição da escrita fiscal, está sujeita ao prazo decadencial previsto no CTN, conforme reconhecido pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

(a.3) Precariedade da acusação fiscal - Destaca que a exigência fiscal é nula, pois a autoridade fiscal não investigou o motivo da divergência entre o saldo credor de IPI transportado de fevereiro para março de 2015. Enquanto esperava por um procedimento fiscal, a Impugnante foi logo surpreendida pela autuação. De uma hora para a outra, ao arrepio do art. 142 do CTN, a empresa deixou de ser “Contribuinte” e passou a ser “Impugnante”.

- Considerando que os efeitos nocivos decorrentes desse expediente foram comprovadamente manifestados no caso concreto, protesta pelo reconhecimento da nulidade do auto de infração.

(a.4) Improcedência da acusação fiscal - Ao contrário do que sugere o auto de infração, o saldo credor de IPI lançado em março de 2015 tem origem idônea. Em 2015, ao rever sua escrita fiscal no período compreendido entre maio e dezembro de 2013, a Impugnante identificou que: havia deixado de escriturar determinadas notas fiscais e, por conseguinte, de lançar os respectivos créditos de IPI; embora tenha escriturado o documento fiscal, havia se apropriado de crédito de IPI em valor inferior ao que faria jus; havia se apropriado indevidamente de determinados créditos, o que demandava o estorno do respectivo crédito de sua escrita fiscal. Documentos que demonstram a origem dos créditos estão indicados na planilha anexa (doc. 04).

- É absolutamente pacífico o entendimento de que o contribuinte faz jus aos créditos extemporâneos de IPI, desde que apurados dentro do prazo de 5 anos contados da entrada da nota fiscal, conforme reconhecido pela jurisprudência/manifestações do STJ, CARF e COSIT.

- O exercício atrasado do direito ao crédito não precisa ser explicado; o motivo para o atraso não é da essência do direito e pode decorrer (ou não) de erro. Ainda assim, a Impugnante apresenta tal explicação, apenas para fins elucidativos: a falta de escrituração em momento próprio se deu em razão da alteração do seu sistema gerencial (SAP) à época dos fatos.

(b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO PROGRAMA INOVAR-AUTO (b.1) Síntese da acusação fiscal e recapitulação dos fatos - Segundo o Fisco, a Impugnante estava impedida de utilizar parte do crédito gerado em 2017, decorrente do programa INOVAR-AUTO, mais precisamente: créditos presumidos de IPI nos termos do art. 12, incisos III a VIII, do Decreto nº 7.819, de 3.10.2012,

que estavam subordinados ao regime jurídico estabelecido pelo art. 15 do referido ato normativo (escriturar no Livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento matriz, no campo “Outros Créditos”).

- A despeito de não haver qualquer questionamento quanto à materialidade e aos valores dos créditos apurados no âmbito do programa INOVAR-AUTO, a autoridade fiscal compreendeu que eles “perderam seus efeitos” a partir de 31.12.2017, mesmo tendo sido lançados tempestivamente no RAUPI.

(b.2) Improcedência da acusação fiscal - O Fisco se nega a reconhecer que a autorização para lançamento desses créditos no RAUPI viabiliza que eles sejam mantidos na escrita fiscal do contribuinte, até que possam ser compensados (utilizados) com débitos, não havendo qualquer limitação expressa na legislação do programa INOVAR-AUTO. Em relação a esses créditos, não há que se falar de prescrição tampouco de limitação à sua utilização após o dia 31.12.2017, pois uma vez reconhecidos na apuração do IPI, eles são definitivamente “utilizados” e passam a compor o saldo credor do imposto.

- A limitação de utilização somente é prevista expressamente na legislação do programa no que se refere ao crédito de insumos e ferramentaria, apurados com base art. 12, incisos I e II, do Decreto nº 7.819, de 3.10.2012.

- Ao determinar que o crédito presumido previsto no art. 15 do Decreto nº 7.819/2012 deve ser lançado no RAUPI, o legislador atribuiu a ele uma natureza perene, intrinsecamente ligada à sua forma de utilização e recuperação mediante ressarcimento ou compensação, em caso de manutenção de saldo credor.

- Os créditos do IPI deverão ser aproveitados inicialmente para a compensação com débitos do próprio IPI. Remanescendo saldo credor ao final de cada trimestre-calendário, poderá este ser utilizado para o ressarcimento e a compensação do imposto com outros tributos e contribuições, observada a regulamentação vigente. Ao tratar do assunto, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 25, de 23.9.2016, confirmou esse entendimento ao crédito presumido do IPI gerado no programa INOVAR-AUTO.

- Ao disciplinar o ressarcimento e compensação do crédito presumido de IPI, a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20.11.2012, determina que o saldo remanescente de crédito presumido apurado no âmbito do programa INOVAR-AUTO pode ser mantido na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos ou ser transferido a outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, podendo, ao final, ser ressarcido/compensado.

- Não há nenhum dispositivo no Decreto nº 7.819/2012 que determine o estorno dos créditos apurados conforme o art. 15 após o dia 31/12/2017, o que reforça o entendimento de que uma vez lançados no RAUPI, lá eles podem permanecer até terem a destinação adequada.

- O CARF proferiu contundente manifestação no sentido de preservar o crédito do contribuinte enquanto não for possível compensá-lo com débitos. Esse

entendimento é corroborado pela doutrina e pelas autoridades fiscais estaduais, visto que a metodologia para apuração de créditos do ICMS e do IPI é muito semelhante, dada a essência não cumulativa desses tributos.

- O adimplemento das condições pré-estabelecidas, confirmados por auditoria regularmente realizada, conforme calendário definido na legislação do programa, geram uma contrapartida correspondente a um do crédito presumido de IPI, o qual configura um direito adquirido, que não está suscetível de desaparecimento, pois o encerramento do programa em 31.12.2017 somente fez com que os dispêndios incorridos com P&D em períodos subsequentes, por mera liberalidade do contribuinte, não gerem mais créditos.

- Um direito se considera adquirido quando estão completos os pressupostos fáticos para a incidência da norma assecuratória dele, inclusive não estando ele sujeito a fato falível ou condição a ocorrer (ou não) no futuro, portanto, não sendo situação em que se tenha mera expectativa de direito.

- Importante consignar que o crédito adicional de R\$ 644.984,09, escriturado em setembro de 2018, foi identificado em momento posterior, quando da elaboração do memorial anual de prestação de informações acerca dos dispêndios incorridos no ano de 2017, protocolado em 31.7.2018 (doc. 05), o que motivou seu registro somente após essa data.

- Não foi gerado em setembro de 2018, o que realmente iria contra a determinação legal. Na verdade, ele apenas foi lançado, sem qualquer tipo de correção, mas sua geração (origem) definitivamente foram os dispêndios ocorridos em 2017.

- O crédito em questão foi gerado com base em dispêndios do ano de 2017 e durante o exercício (2017) em que a norma autorizava o lançamento do crédito, embora tenha sido lançado extemporaneamente, na apuração de setembro de 2018, não havendo qualquer ilícito nesse procedimento, pois respaldado pelo art. 4º, inciso I da Portaria Interministerial MCTI/MDIC nº 772, de 12.8.2013.

(c) CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA DE FURGÕES SPRINTER NAS POSIÇÕES 8704.21.10 E 8704.2190 DA TIPI (c.1) Síntese da acusação fiscal e recapitulação dos fatos - Embora a redação do TVF indique que a matéria debatida envolve a classificação fiscal dos veículos modelo Sprinter, na verdade a exigência fiscal decorre do não acolhimento de uma denúncia espontânea protocolada pela Impugnante em novembro de 2021.

- De fato, a Impugnante sempre compreendeu que os veículos Sprinter deveriam ser enquadrados na posição 8704.21.90 da TIPI (alíquota de 0%), e não no "EX 01" da referida posição (alíquota de 8%). Em quatro consultas formais, das quais a Impugnante tomou ciência entre novembro de 2019 e fevereiro de 2020, o Fisco compreendeu que os veículos deveriam ser classificados (todos) no "EX 01" da posição 8704.21.90. Por sua vez, convencida de que as respostas apresentadas

pelo Fisco não refletiam a melhor interpretação técnica e jurídica sobre o assunto, optou por não aderir à classificação proposta pela Receita Federal.

- Em maio de 2021, ou seja, passados aproximadamente 15 meses desde o recebimento da última solução de consulta, a DIMAC/08 enviou uma mensagem à Impugnante, por meio da qual, dentre outros assuntos, questionou a utilização da alíquota zero do IPI para os furgões Sprinter. Ao final da notificação, a DIMAC/08 consignou que a comunicação não acarretava a perda da espontaneidade, pois se encontrava no contexto de autorregularização.

- No mês de julho de 2021 (ou seja, concomitantemente aos entendimentos havidos com a DIMAC/08), foi instaurado Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (“TDPF-Fiscalização”) nº 08.1.13.00-2021-00263-0, de 26.7.2021 (doc. 06), para apurar temas conexos ao IPI de outubro de 2013 a dezembro de 2020, e lavrado o correspondente Termo de Início de Procedimento Fiscal (“TIPF” – fls. 2) em 30.7.2021. A fiscalização era extremamente genérica e não se podia identificar com clareza o objeto de investigação. Tudo o que se sabia é que o tributo analisado era o IPI.

- Em paralelo, a Impugnante monitorava a evolução do tema relativo à classificação fiscal dos veículos Sprinter, no bojo da ação judicial nº 5000666-81.2020.4.03.6114, ajuizada pela empresa Mercedes-Benz Cars & Vans do Brasil. Em 8.10.2021, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (“TRF3”) deu provimento ao recurso de apelação interposto pela União Federal e reformou a sentença que corroborava a classificação fiscal adotada pela Impugnante. Ou seja, o TRF3 concordou com o posicionamento da RFB de que os veículos deveriam se enquadrar na posição 8704.21.90 EX 01 da TIPI.

- Diante desse fato superveniente, caracterizado pelo provimento do recurso de apelação da União, a Impugnante legitimamente acolheu a orientação da DIMAC/08, que corria em paralelo, e apresentou denúncia espontânea com o objetivo de afastar a cobrança da multa de mora na liquidação dos débitos relacionados aos furgões Sprinter, nos termos do art. 138 do CTN.

- A denúncia espontânea englobava não só as operações praticadas pelo estabelecimento matriz, ora autuado (CNPJ 59.104.273/0001-29), mas também as operações relativas a outros dois estabelecimentos filiais (CNPJ 59.104.273/0015-24 e CNPJ 59.104.273/0037-30).

- Operacionalmente, a Impugnante recompôs a escrita fiscal a partir de outubro de 2016, de modo a considerar os débitos de IPI de cada estabelecimento, recolheu o imposto devido por meio de DARFs em 29.10.2021, transmitiu as DCTFs retificadoras em 1.11.2021 e, finalmente, protocolou a denúncia perante as autoridades competentes em 19.11.2021. Contudo, a autoridade fiscal responsável pela lavratura do auto de infração ora combatido se negou a reconhecer os efeitos da denúncia espontânea.

(c.2) Improcedência da acusação fiscal - Conforme arts. 89 e 90 do Decreto nº 7.574, de 29.9.2011, após tomar ciência da solução de consulta, o contribuinte tem o prazo de 30 dias para recolher eventual tributo sem os encargos moratórios, caso sua interpretação tenha sido diversa das autoridades fiscais. Durante esse período, nenhum procedimento fiscal poderá ser instaurado, relativamente à espécie consultada.

Porém, mesmo após os 30 dias previstos na norma, se não houver nenhum ato de fiscalização ostensiva por parte da autoridade fiscal, o contribuinte permanecerá em situação de espontaneidade.

- A mera decisão em solução de consulta não pode acarretar a perda de espontaneidade do contribuinte, sem que haja procedimento fiscal por meio da emissão dos seguintes instrumentos:

Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (“TDPF-F”), para instauração de procedimento de fiscalização; Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (“TDPF-D”), para realização de diligência; Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (“TDPF-E”), para prevenção de risco de subtração de prova.

- Após a emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal (“TIPF” – fls. 2), de 30.7.2021, a DIMAC/08 continuou em contato com a Impugnante e inclusive emitiu uma intimação para fins de autorregularização no dia 3.9.2021, reiterando que ela ainda se encontraria espontânea em relação à matéria. Se a intimação do dia 3.9.2021 reconhece que a Impugnante estava espontânea, naturalmente a “fiscalização” genérica iniciada em 30.7.2021 não abrangia a matéria que vinha sendo debatida – a classificação fiscal dos veículos Sprinter.

- A Impugnante apresentou uma petição à DIMAC/08, por meio da qual comprovou que havia promovido o recolhimento dos débitos de IPI em 29.10.2021, tal como havia sido orientada a fazer. Se a DIMAC/08 entendesse que a resposta não era satisfatória, ela deveria ter procedido à formalização de Termo de Procedimento Fiscal de Diligência (“TDPF-Diligência”), de cujo início o contribuinte deveria ser certificado. Somente nessa hipótese, a espontaneidade do contribuinte é afastada, em relação ao tributo, ao período e à matéria incluídos no referido termo.

- Os entendimentos havidos com a DIMAC/08 não acarretaram a perda da espontaneidade da Impugnante. Na verdade, os atos praticados pela DIMAC/08, em especial a intimação para fins de autorregularização emitida em 3.9.2021, confirmam que a Impugnante estava espontânea à época da “fiscalização” genérica iniciada em 30.7.2021.

- O Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 30.7.2021, era extremamente genérico (sequer constava qualquer referência à classificação fiscal dos furgões Sprinter) e abrangia um período superior ao quinquênio decadencial. Somente a partir de 3.11.2021 a RFB passou a delimitar o objeto da fiscalização, mediante a

lavratura do Termo de Intimação Fiscal 001 (fls. 112), por meio do qual a autoridade fiscal solicitou esclarecimentos quanto aos créditos de IPI (e tão somente quanto a isso)apurados pela Impugnante.

- A menção genérica ao IPI apresentada no Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 30.7.2021, não teria o condão de caracterizar a hipótese de perda da espontaneidade prevista no CTN, pois o contribuinte precisa ter segurança quanto ao alcance da fiscalização, sob pena de se submeter a uma situação de fiscalização permanente, o que atentaria contra os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

- A classificação fiscal dos veículos só veio à tona a partir da lavratura do TDPF-Diligência nº 08.1.90.00-2022-00492-0, de 16.6.2022. E somente após a lavratura do Termo de Início de Diligência Fiscal s/n (fls. 758), de 27.6.2022, o objeto da fiscalização foi delimitado (fiscalização quanto à alíquota de IPI aplicada para os veículos Sprinter). Portanto, a Impugnante realmente estava em situação de espontaneidade e que a exigência fiscal ora combatida carece de respaldo lógico e legal.

- Somente a partir do Termo de Início de Diligência Fiscal s/n, de 27.6.2022 é que a Impugnante foi cientificada formalmente de que estava sendo fiscalizada quanto à alíquota de IPI aplicada para os veículos Sprinter, conforme consta de seu item 11. Ocorre que, nesse momento, a Impugnante já havia promovido a denúncia espontânea dos respectivos débitos de IPI.

- O TVF faz referência a uma outra fiscalização realizada entre 19.10.2020 e 23.12.2020, decorrente de uma fiscalização oriunda do TDPF-Fiscalização nº 07.1.95.00-2020-00392-8, de 19.10.2020, expedido pela DECEX do Rio de Janeiro, tendo como objeto o IPI recolhido no momento do desembaraço aduaneiro dos veículos Sprinter, e não nas operações internas. E o fato de a Impugnante ter optado por se defender do mérito da acusação fiscal (classificação fiscal) não tem o condão de anular a denúncia espontânea relativa a outras operações não autuadas. Qualquer dedução nesse sentido é imprópria e deve ser descartada de plano pelo órgão julgador.

- O TVF também alega que o despacho decisório proferido no processo administrativo nº 19614.726842/2021-38, relativo à denúncia espontânea, não menciona o estabelecimento matriz, ora autuado. Embora o despacho decisório não tenha citado o estabelecimento autuado/matriz, certamente ele foi expedido por uma autoridade fiscal que tinha conhecimento de todo o escopo da denúncia espontânea – inclusive, como dito, com menção ao CNPJ do estabelecimento matriz. A bem da verdade, ao contrário do que sustenta a autoridade fiscal, o despacho decisório confirma, sim, que a denúncia espontânea produziu seus regulares efeitos, pois seus aspectos formais e materiais estavam corretos.

- O Fisco sustenta que ainda que a denúncia espontânea houvesse sido acolhida em relação ao estabelecimento autuado, ainda assim ela estaria equivocada, por

não atender aos requisitos previstos no Ato Declaratório PGFN nº 08/2011 e na Nota Técnica Cosit nº 19/2012.

Basicamente sugere que não houve o pagamento dos débitos de IPI relativos às operações praticadas entre 2016 e 2019, mas sim compensação dos valores devidos mediante o refazimento da escrita fiscal.

Porém, sob a perspectiva de apuração do IPI, a reconstituição realizada pela Impugnante, mediante a confrontação dos débitos com os créditos do período, também tem natureza jurídica de adimplemento de obrigação tributária.

- Desconstituídos os argumentos apresentados pela autoridade fiscal para não acolher a denúncia espontânea apresentada pela Impugnante, insubsistente a respectiva exigência fiscal.

(d) CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA DE CHASSI COM MOTOR NO EX01 DA POSIÇÃO 8706.00.10 DA TIPI(d.1) Síntese da acusação fiscal e recapitulação dos fatos - O Fisco sustenta que a Impugnante empregou classificação fiscal incorreta nas saídas de “chassi com motor”, por entender que os referidos produtos não poderiam ter sido enquadrados no “EX01” da posição 8706.00.10;

- Segundo a autoridade fiscal, “somente chassi com motor de veículos classificados nos EX01 e EX02 das posições 8702.10.00, 8702.20.00, 8703.30.00, 8702.40.90 e 8702.90.00 podem ser classificados no EX01 da posição 8706.00.10”, ao passo que o enquadramento dos veículos (completos) nos “Ex” das posições 8702.10.00, 8702.20.00, 8703.30.00, 8702.40.90 e 8702.90.00 dependeria da publicação de ato declaratório da RFB autorizando a utilização da exceção tarifária.

- A autoridade fiscal extraiu essa conclusão – a necessidade de autorização da RFB ao comprador – a partir de uma interpretação expansiva da Nota Complementar nº 87-1 da TIPI, que se aplica a industrializadores de veículos acabados (8702), mas sem qualquer menção a “chassi com motor” (8706). Essa exegese “elástica” é contrária à própria Instrução Normativa RFB nº 929, de 25.3.2009, que regulamenta a nota complementar em questão e direciona a sua exigência exclusivamente ao industrializador de veículos acabados.

- Tanto a Nota Complementar nº 87-1 da TIPI, como a instrução normativa citada serão devidamente exploradas em momento próprio. Porém, é importante fixar esse ponto desde já: a Nota Complementar n. 87-1 é o cerne dessa acusação.

- O auto de infração não merece prosperar, pois:

(i) Incorre em graves erros de premissa que levam a um erro ainda maior de direito;

a. Equivoca-se ao presumir que todo adquirente de chassi com motor será um industrializador de veículo acabado – o que se nota da própria documentação acostada ao lançamento;

b. Aplica equivocadamente da Nota Complementar n. 87-1 da TIPI a operações e contribuintes que não constam no próprio texto da norma;

(ii) A classificação fiscal dos chassis com motor no EX01 da posição 8706 da TIPI está correta;

a. O ex-tarifário não é benefício fiscal, mas mecanismo tarifário de observação obrigatória;

b. O enquadramento dos chassis com motor no ex-tarifário em questão decorre de critérios técnicos, vinculados à utilização “natural” dos produtos;

c. O desvio na utilização não deve ser usado como critério de classificação – da mesma forma, não cabe à Impugnante fiscalizar o emprego dos seus produtos por parte de seus clientes;

(iii) Em sede de contraprova, verifica-se que o TVF falha em simples testes lógicos;

a. A interpretação que impõe alíquota de 25% sobre chassis com motor contraria obviamente a intenção do legislador de desonerar a operação com veículos de passageiros de grande porte;

b. O cumprimento da Nota Complementar n. 87-1 da TIPI somente pode ser verificado após a atuação do industrializador do veículo acabado (posição 8702), o que ocorre muitas vezes por terceiro sem qualquer relação com a Impugnante, e em momento muito adiante na cadeia produtiva;

c. A saída do chassi com motor sob alíquota zero não gera qualquer prejuízo ao fisco caso o industrializador do veículo acabado não cumpra os requisitos para emprego da alíquota zero – a consequência disso seria o recolhimento do IPI pelo industrializador do veículo acabado, sob alíquota “cheia” de IPI e sem registro de crédito;

d. A análise técnica dos chassis com motor produzidos, de normas do DETRAN e da ABNT e do próprio mercado de utilização dos chassis confirma que os produtos se destinam a veículos de passageiros com habitáculo interno de volume superior a 9m³.

(d.2) Nulidade da acusação fiscal (lançamento tributário)- A princípio é preciso notar que o auto de infração sequer deve ser analisado em seu mérito, mas, antes, anulado porque sua motivação é desprovida de tecnicidade e imputa à Impugnante conduta (uma suposta presunção) à qual não está obrigada pela legislação e nem foi devidamente demonstrada em procedimento de fiscalização, por ausência da compreensão da autoridade fiscal acerca da cadeia produtiva e comercial de veículos de passageiros de grande porte.

- O procedimento de fiscalização está contaminado por três equívocos integrados que serão demonstrados à exaustão, quais sejam:

(i) A d. autoridade pressupõe que o fabricante de chassis dará saída aos produtos necessariamente para o industrializador do veículo acabado – com se esse formato de cadeia comercial e industrial fosse o único possível;

(ii) Sob a falsa premissa acima, o TVF imputa à Impugnante a obrigação de “fiscalizar” se os chassis vendidos por ela teriam sido destinados a fabricantes autorizados à utilização da alíquota zero de IPI para veículos acabados;

(iii) Assim, impõe-se à Impugnante, indiretamente, a “fiscalização” do cumprimento da Nota Complementar n. 87-1 da TIPI – ainda que a referida nota se destine exclusivamente a industrializadores de veículos acabados, que não são obrigatoriamente os compradores dos chassis com motor.

- A análise atenta dos fatos, normas e documentos que serviram de fundamento para a autuação revela que o lançamento contém grave vício de motivação e deve ser anulado, por erro de premissa quanto à norma aplicável e quanto aos fatos, bem como por ausência de efetiva averiguação das circunstâncias.

- As assertivas incorretas e incompletas sobre as operações autuadas levam também à iliquidez do lançamento, pois há diversas operações que flagrantemente deveriam ser excluídas da base de cálculo.

- É certo que o lançamento tributário deve observar os princípios e normas que regem a administração pública, bem como os requisitos gerais de validade do ato administrativo, inerentes ao sujeito, a forma, o motivo e a finalidade do ato.

- Sob a perspectiva do art. 142 do CTN e do princípio da motivação dos atos administrativos, a validade do lançamento depende da demonstração da ocorrência do fato gerador e da subsunção do fato à respectiva norma de incidência tributária.

- Segundo o art. 10 do Decreto-Lei nº 70.235/1972, que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, todos elementos necessários para a exata compreensão da acusação fiscal, em prol do contribuinte.

- Nada disso foi feito no caso concreto, pois (i) a abrangência da Nota Complementar nº 87-1 foi inadvertidamente ampliada sem fundamentação jurídica; (ii) houve compreensão equivocada da cadeia produtiva na qual estão inseridos os chassis comercializados pela Impugnante; (iii) foram sumariamente desconsiderados os esclarecimentos técnicos sobre a concepção do chassis, devidamente apresentados durante a fase de fiscalização; e (iv) não houve investigação pormenorizada das operações autuadas.

- O CARF não admite que a autoridade fiscal autuante desqualifique a classificação fiscal do contribuinte sem oferecer justificativas técnicas para a motivação do lançamento ou de sua manutenção. Por fim, o CARF também cancela autuações nas quais não se identificou corretamente as situações tributadas.

- A ausência da exposição pormenorizada das operações que compõem a base de cálculo do IPI exigido também são um vício do auto de infração, já que há, dentre

o rol autuado, diversas situações que não poderiam compor a base de cálculo do imposto, tampouco ser objeto do lançamento.

- Ante o exposto, pleiteia-se a nulidade do auto de infração por vício de motivação, cujos fundamentos foram obscuros, deficientes, lastreados em compreensão errônea dos fatos analisados e desprovidos de maiores fundamentações técnicas, bem como pela investigação precária das operações praticadas e das normas a elas aplicáveis.

(d.3) Improcedência da acusação fiscal(d.3.1.) Considerações gerais sobre a classificação fiscal de mercadorias - No âmbito do IPI, especificamente, as alíquotas “ad valorem” do imposto são definidas pela TIPI, que é baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e no Sistema Harmonizado (SH) e utiliza suas regras e fontes interpretativas como instrumento para a atribuição de classificação fiscal a um produto.

- A legislação tributária incorpora alguns elementos normativos adicionais à TIPI, como as Notas Complementares e as exceções tarifárias (“ex-tarifários”). As Notas Complementares da TIPI são elementos normativos utilizados para se definir o tratamento tributário de um determinado produto. Já as exceções tarifárias são disposições específicas inseridas na TIPI, que estabelecem uma alíquota diferenciada do IPI, maior ou menor do que a alíquota ordinária, para determinados produtos.

Conforme exposto na Solução de Consulta Cosit nº 552, de 19.12.2017, os “ex-tarifários” são instrumentos de política fiscal, inerentes à natureza extrafiscal do IPI.

- Não obstante a sua finalidade e origem tributária, a classificação de um produto em um “ex-tarifário” deve seguir as regras de interpretação do SH. É o que dispõe a Regra Geral de Interpretação da TIPI (“RGC/TIPI”).

- O teor da RGC/TIPI é importante para o esclarecimento da questão em discussão, pois, como visto, a acusação fiscal não se baseou nas regras de interpretação do SH, mas sim, em uma interpretação equivocada do alcance do “EX01” da posição 8706.0010 e da Nota Complementar nº 87-1 da TIPI.

(d.3.2) A correta classificação fiscal dos chassis com motor comercializados pela impugnante - No caso em análise, é incontroverso que os chassis com motor fabricados estão classificados na posição 8706 da TIPI. O que se discute é se os produtos devem ser enquadrados na subposição 8706.00.10 ou no respectivo “ex-tarifário” (EX01).

- O critério fundamental para enquadramento em um determinado código é a adequação do texto das posições e subposições ao produto (RGI nº 1). Se houver dúvida ou se cogitar a possibilidade de aplicação de mais de um código, deve ser observado o critério da especialidade (RGI nº 3.a). E a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos das subposições e respectivas notas de subposição. Se houver divergência ou

dúvida sobre a classificação fiscal no nível de subposições, as NESH da RGI nº 6 indicam que o enquadramento do produto deve se pautar no texto dos respectivos itens, priorizando-se o mais específico.

- Em linha com as orientações apresentadas nas NESH, a Solução de Consulta Cosit nº 98.031, de 14.4.2022, ressalta a importância da análise dos textos dos itens na definição do enquadramento em “ex-tarifários”.

- Os chassis objeto da autuação foram desenvolvidos/concebidos para uso urbano, de fretamento e rodoviário, com enfoque em ônibus, cuja classificação se enquadra no EX02 da subposição 8702.10.00. O texto do “EX01” do subitem 8706.00.10 indica que esse é o enquadramento aplicável aos chassis com motor para os veículos automóveis dos códigos “EX01” ou “EX02” do subitem 8702.10.00.

- Por suas características técnicas e dimensões, os chassis da Impugnante serão necessariamente utilizados em veículos (ônibus), cujo volume interno do habitáculo será muito superior a 9m³ (NCM 8702.10.00 EX02). Nessas condições, o enquadramento no ex-tarifário não é apenas legítimo, mas obrigatório.

- A Impugnante não ignora que a Nota Complementar nº 87-1 da TIPI exige manifestação da Receita Federal certificando que o veículo cumpre as exigências para enquadramento no “extarifário”. O processo para obtenção da “manifestação” da Receita Federal está disciplinado Instrução Normativa RFB nº 929/2009. De acordo com o art. 2º da Instrução Normativa, se o veículo possuir as características necessárias para o enquadramento no “ex-tarifário”, a expedição do ADE que autoriza a utilização da exceção tarifária é obrigatória.

- É evidente, portanto, que a obtenção do ADE é uma exigência de caráter formal, um procedimento de controle e fiscalização no qual o fabricante dos chassis com motor da posição 8706 não tem qualquer ingerência ou envolvimento. A obtenção do ADE é obrigação exclusiva do fabricante dos ônibus.

- Não há, na Nota Complementar nº 87-1 da TIPI, ou nas demais Notas Complementares da TIPI, qualquer elemento que indique que o fabricante de chassis com motor da posição 8706 deva pleitear um ADE ou solicitar ao adquirente de seus produtos a apresentação de um ADE para enquadrá-los no “EX01” do subitem 8706.00.10.

- Boa parte das operações autuadas foi realizada com concessionárias, que são meros revendedores dos chassis com motor. Obviamente, essas empresas não terão um ADE para a venda de ônibus, pois quem irá promover a industrialização dos chassis será o cliente que adquirir os produtos da concessionária. Para outra parcela das operações autuadas, o destinatário das mercadorias é uma instituição financeira, pois são vendas vinculadas a operações de arrendamento mercantil. É óbvio que as instituições financeiras também não possuirão ADE. E outra parcela relevante das operações autuadas é de vendas para empresas do segmento de transporte e turismo, como companhias de transporte rodoviário de pessoas ou

transporte urbano, as quais também não possuirão ADE para a venda de ônibus. E mesmo quando o Fisco identificou um ADE que mencionava a utilização de chassis fornecidos pela Impugnante, ele não aceitou esse documento, pois não havia informações suficientes para vincular o chassi com o ônibus.

- O que se observa é que a comprovação exigida pelo Fisco, além de não ser aplicável nos moldes da regulamentação em vigor, era impossível de se cumprir e isso corrobora a conclusão de que a exigência de apresentação dos ADEs por parte dos adquirentes dos chassis não era necessária para classifica-los no EX01 da subposição 8706.00.10.

(d.3.3) Interpretação do ex-tarifário – mecanismo de fixação de alíquota, não benefício fiscal - O extarifário não é benefício fiscal, e sim fixador de alíquotas em circunstâncias específicas, de acordo com juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo (que não se confunde com discricionariedade da RFB). a Solução de Consulta Cosit nº 552/2017, já citada, a qual afirma “que o “ex” não é um benefício fiscal e, sim, a determinação de uma alíquota excepcional de II e/ou IPI, alíquota essa que pode ser menor ou maior que a aplicável na generalidade dos casos”.

- Não pode haver rigor excessivo para aplicação de “ex” que reduzem alíquotas, sem que haja esse mesmo rigor para aplicação dos “ex” que aumentam alíquotas. Situação ocorrida nesse próprio auto de infração, no item (c), a autoridade impôs à Impugnante ex-tarifário mais gravoso para os furgões Sprinter.

- Ainda que se admitisse, por hipótese, que a autoridade fiscal estendesse a exigência da Nota Complementar nº 87-1 da TIPI para o fabricante dos chassis, a consequência do descumprimento dessa pretensa obrigação acessória não poderia ser o desenquadramento do produto do EX01 da posição 8706.

- Em mais de uma oportunidade, o CARF já decidiu no sentido de que o eventual descumprimento de obrigação acessória não deve servir para alterar a classificação fiscal de um produto, exceto se houver expressa disposição nesse sentido. Além da interpretação literal da TIPI, deve-se proceder dessa forma em atendimento aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade – o que será explorado em tópico próprio.

- Outra razão para que eventual irritualidade não enseje a reclassificação de produto e o consequente aumento da alíquota é bastante simples: não se pode exigir tributo como forma de sanção, nos termos do art. 3º do CTN.

- É exatamente o que acontece neste caso, pois, a autoridade fiscal compreende que a alíquota do IPI sobre os chassis com motor da posição 8706 deve ser elevada de zero para 25% por conta de uma mera formalidade – e, frise-se, por aplicação análoga de nota complementar que sequer cita o fabricante dos chassis (a Impugnante) ou a posição 8706.

- Quando muito, poder-se-ia exigir alguma multa por descumprimento de obrigação acessória com base na Nota Complementar nº 87-1, e, ainda assim, com enorme e indevida elasticidade interpretativa desse normativo.

(d.3.4) Necessária interpretação da TIPI à luz de critérios razoáveis e proporcionais – flagrante falha do TVF em simples testes lógicos - A simples aplicação da TIPI se sobrepõe à elástica interpretação do TVF acerca da Nota Complementar nº 87-1 e leva à conclusão de que a saída dos chassis se deu corretamente sob alíquota zero.

- É sabido que a aplicação de qualquer norma exige critérios razoáveis de interpretação, que passam pela avaliação de diversos aspectos do normativo alvo da exegese, tais como gramatical (ou literal), histórico, sistemático, lógico e finalístico (ou teleológico). Trata-se do conhecido pluralismo metodológico sustentado com maestria por Karl Larenz e muito bem absorvido pela doutrina nacional.

Apesar de a legislação tributária manter certa independência em sua formação e aplicação, ela encontra limite no restante do sistema normativo, especialmente para que se evite “contradições axiológicas” na ordem jurídica total.

- Ante a ampla intersecção entre a classificação fiscal (ou aduaneira) e demais ramos do direito e princípios de amplo interesse público, carece de dúvida que a interpretação da TIPI demanda razoabilidade e proporcionalidade.

- Ao se comparar as lições doutrinárias e jurisprudência, exigência de interpretação e aplicação razoável e proporcional da norma de classificação fiscal, com o caso concreto, verifica-se que a autoridade fiscal se enveredou pelo caminho oposto. Isso, porque exige da Impugnante: providências ilegais, previstas na Norma Complementar nº 87-1 da TIPI apenas para os industrializadores de veículos acabados; práticas que beiram o impossível, tais como a fiscalização da utilização dos chassis com motor comercializados; utilização de classificação fiscal a partir de critérios atécnicos vinculados a questões subjetivas narradas no TVF, sempre à luz de hipóteses com baixíssima probabilidade de ocorrer.

- Como os critérios de razoabilidade e proporcionalidade – além da finalidade, legalidade, interesse público e segurança jurídica – norteiam a administração pública, conforme expressa disposição dos arts. 37 da Constituição Federal e Lei nº 9.784, de 29.1.1999, a constatação de sua ausência seria suficiente para cancelar o lançamento.

(d.3.5) Ausência de lógica jurídica – onerar o fabricante dos chassis com motor distorce a carga tributária para veículos “de trabalho” - Como demonstrado, a Norma Complementar nº 87-1 da TIPI não se aplica à Impugnante, mas apenas aos industrializadores de veículos acabados – operação que pode ocorrer em momento da cadeia muito posterior à comercialização dos chassis com motor.

- A obrigação do fabricante é verificar se o seu produto se presta a (foi concebido tecnicamente para) ser utilizado de forma que justifique o enquadramento no EX01 da posição 8706.

Não há qualquer obrigação de fiscalizar o adquirente, até porque a Impugnante não possui poder de polícia para tanto.

- Em resumo, a ideia de “onerar por antecipação” a cadeia produtiva, pela aplicação da alíquota de 25% ao fabricante dos chassis com motor afronta a própria lógica de desoneração dos veículos de passageiros de grande porte, com potencial efeito deletério para o mercado, principalmente porque essa desoneração dos chassis não oferece qualquer risco à RFB.

- Falta ao TVF, como exposto no tópico, a necessária razoabilidade e proporcionalidade para interpretação e aplicação da legislação tributária, especialmente pela aparente falta de domínio acerca do real funcionamento da cadeia produtiva e comercial de veículos de passageiros de grande porte.

- Com a devida vênia, a realidade se impõe, e nela o adquirente pode sequer ser um fabricante de veículos, o que inviabiliza que Impugnante se certifique do uso dos chassis para que possa enquadrar seus produtos na EX01 da posição 8706.

(d.3.6) Ausência de lógica da própria narrativa dos fatos – os chassis produzidos com capacidade para suportar veículos com grande volume de habitáculo tendem a ser empregados em tais veículos - Além de não se ater ao mínimo de lógica jurídica, o TVF também falha em relação à lógica fática, ao colocar em dúvida a utilização “normal” dos chassis. Primeiro, a Impugnante fabrica chassis com motor preparados para industrialização de veículos de grande porte, com habitáculo interno de volume superior a 9m3. E segundo, não se pode exigir do contribuinte que preveja ou fiscalize a efetiva utilização do produto que comercializa, mas apenas que o enquadre de acordo com sua função mais provável e para a qual a mercadoria foi produzida.

- O enquadramento no EX01 da posição 8706 se deu, portanto, com base nas características essenciais do produto (concepção), exatamente como exigem as regras de interpretação do sistema harmonizado, acompanhada pela jurisprudência do CARF.

- A constatação das características do produto e de sua utilização mais provável (aquela para a qual foi desenvolvido) são suficientes à classificação fiscal. Em complemento aos aspectos técnicos, note-se que os agentes de mercado reconhecem que os chassis da Impugnante em tela são fabricados para utilização em veículos de passageiros de grande porte (doc. 14).

- As conjecturas levantadas pela autoridade fiscal se encontram em espectro oposto ao que se convencionou chamar de interpretação inteligente da norma, pois o TVF: pauta-se pelos absurdos, inconvenientes e conclusões inconsistentes ou impossíveis; busca a ineficiência da operação e a oneração contrária ao

objetivo do legislador; ocupa-se de meras formalidades e, ainda, criadas por meio de analogias irregulares.

- Em suma, a classificação fiscal dos chassis com motores no EX01 da posição 8706 está correto e se mantém sob todos os prismas expostos na defesa.

(d.3.7) Subsidiariamente: Improcedência da acusação fiscal nas vendas para contribuintes da indústria automotiva - Independentemente da discussão acerca da classificação dos chassis e motores no EX01 da subposição 8706.00.10, é certo que a acusação de falta de recolhimento do IPI nas operações com destino a contribuintes da indústria automotiva é improcedente, pois essas operações estão sujeitas à suspensão do IPI, com fundamento no art. 5º da Lei nº 9.826, de 23.8.1999.

- O próprio Fisco reconhece que as operações com contribuintes da indústria automotiva fazem jus à suspensão, no entanto, exigiu o recolhimento do imposto sobre essas operações, sob a alegação de que a suspensão não foi informada no documento fiscal.

- Ainda que não tenha feito referência à regra de suspensão nos documentos fiscais, esse fato poderia, quando muito, ser considerado um erro formal ou descumprimento de obrigação acessória, que não pode servir de mote para a cobrança de um tributo sabidamente indevido.

- O entendimento da CARF corrobora a interpretação manifestada na Solução de Consulta Cosit nº 21/2019, de que a aplicação da suspensão é obrigatória.

- É evidente, portanto, que a acusação fiscal em relação as vendas de chassis para contribuintes da indústria automotiva é completamente improcedente.

(e) Veículos do imobilizado que deram saída antes de 5 anos da aquisição sem destaque de IPI - Neste item do auto de infração, não contesta o débito correspondente.

- A despeito disso, protesta para que o lançamento dos débitos relativos a este item seja revisto após o julgamento do processo administrativo, pois caso a sua defesa em relação aos outros itens do auto de infração seja provida, haverá saldo credor suficiente para absorvê-los.

(f) Glosa de créditos. Ajustes nos RAIPI decorrentes de venda imobilizado – recuperação de custo de aquisição - Embora tenha externado sua concordância com as referidas glosas, entende que o seu reflexo na reconstituição da escrita fiscal deverá ser revisto após o julgamento dos demais itens do auto de infração, uma vez que os débitos lançados nos referidos períodos certamente serão expurgados ao final do processo administrativo.

(g) Reconstituição da escrita fiscal - Protesta para que a reconstituição da escrita fiscal seja revista após a conclusão do julgamento administrativo, notadamente por ser um reflexo do lançamento fiscal, cuja exigibilidade se encontra suspensa, nos termos do art. 151, inciso III do CTN.

Ao final, encerra a impugnação nos seguintes termos:

“Caso assim não se entenda, o que se admite a título meramente argumentativo, deve ser ao menos afastada a exigência de juro sobre a multa.

Por fim, dado o gigantismo da autuação, para provar os fatos expostos, protesta a Impugnante por todas as provas em direito admitidas, tais como a posterior juntada de documentos e a realização de diligências, tudo em prol do princípio da verdade material, que rege o processo administrativo tributário, em especial para confirmar a origem dos créditos apurados no item ‘A’ e analisar as incongruências apuradas no item ‘D’.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70235/72, com redação dada pela Lei n. 11.196, de 21.11.2005, a Impugnante informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Requer, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado:

Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 16º andar, 04542-000, São Paulo – SP.” É o relatório do essencial.

Posteriormente, em 10/08/2023, a contribuinte apresentou a petição de fls. 2460/2469, instruída dos documentos de fls. 2470/2566, requerendo a juntada aos autos de pareceres para o enquadramento de “chassi com motor” no Ex 01 da posição 8706.00.10 da TIPI, para que sejam considerados no julgamento perante a DRJ e para que seja reconhecida a improcedência integral do auto de infração.

A 21ª TURMA da DRJ08 de Julgamento, analisando as razões de defesa, JULGOU PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte o crédito tributário em litígio. Além disso, houve recurso de ofício da presente decisão, em obediência ao disposto no art. 34, inc. I, do Decreto nº 70.235/1972 (com redação dada pela Lei nº 9.532/1997), tendo em vista que o crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 15.000.000,00 estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2023, em Acórdão assim ementado:

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2020 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NESH. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. FURGÕES. NCM/SH 8704.21.90 EX 01. SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT.

Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 87.04 descrevem o que seria um “furgão” para fins de classificação tarifária, regra que

deve também ser adotada para fins de enquadramento no EX 01 dentro do subitem NCM/SH 8704.21.90.

As Soluções de Consulta Cosit nºs 98.457/2019, 98.513/2019, 98.593/2019 e 98.594/2019 têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação a qualquer sujeito passivo.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CHASSIS COM MOTOR. NCM/SH 8706.00.21.

À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação, somente podem ser incluídos no EX01 da posição 8706.00.21 os chassis com motor destinados à veículos no EX01 e no EX02 dos códigos 8702.10.00, 8702.20.00, 8702.30.00, 8702.40.90 e 8702.90.00, condicionados à manifestação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil certificando que o veículo cumpre as exigências ali estabelecidas (regra da Nota Complementar nº 87-1).

EX-TARIFÁRIO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

O destaque "EX" que concede redução de alíquota deve ser interpretado literalmente.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2020 IPI. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

Constatada a escrituração de créditos indevidos, é correta a glosa dos créditos e o consequente lançamento do imposto que deixou de ser recolhido.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DO IPI.

É correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo, pois não ocorre fato gerador do tributo no momento do creditamento. O uso indevido do crédito é que gera consequências tributárias, pois ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente desta glosa.

PROGRAMA DE INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E ADENSAMENTO DA CADEIA PRODUTIVA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (INOVAR-AUTO).

O crédito presumido do IPI relativo ao programa INOVAR-AUTO é apurado sobre os dispêndios realizados em atividades relacionadas a pesquisa, desenvolvimento tecnológico, inovação tecnológica, capacitação de fornecedores, engenharia e tecnologia industrial básica, sendo que cessou seus efeitos em 31 de dezembro de 2017 (art. 40, §1º, da Lei nº 12.715, de 2012).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ARTIGO 138. INOCORRÊNCIA EM FACE DE FORMAL INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IPI. FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Consoante art. 5º, §4º, da Lei nº 9.826/1999, as notas fiscais relativas às saídas dos produtos de que trata deverão conter a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente. Quando não satisfeitos os requisitos que condicionam a suspensão, o imposto torna-se exigível, como se a suspensão não existisse.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL.

Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação é o marco para apresentação de prova documental. A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, pressupõem a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer. São, por conseguinte, providências desnecessárias quando o feito contém todos os elementos suficientes para seu prosseguimento, inexistindo qualquer dúvida que dependa de novas aferições de dados factuais.

INTIMAÇÃO. PATRONO.

Não há previsão legal específica permissiva para o direcionamento das intimações de interesse do contribuinte ao seu advogado, posto que o regramento do processo administrativo fiscal determina a realização de tais comunicações diretamente ao interessado.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, contra o qual o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, e em que constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho, em que pugna, em síntese, o que se segue:

Que seja julgado e provido, reconhecendo-se a nulidade da decisão recorrida ou, alternativamente, a improcedência total do auto de infração, adotando-se a medida prevista no art. 59, parágrafo 3º do Decreto n. 70.235/72, que autoriza o órgão julgador a decidir o mérito da autuação a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a nulidade da decisão.

Caso assim não se entenda, o que se admite a título meramente argumentativo, deve ser ao menos afastada a exigência de juros sobre a multa.

Em síntese, trata-se de auto de infração de Imposto sobre Produtos Industrializados, no valor total de R\$ 2.411.173.615,43 (dois bilhões, quatrocentos e onze milhões, cento e setenta e três mil, seiscentos e quinze reais e quarenta e três centavos), incluídos juros de mora, multa de ofício e multa isolada.

Os fatos geradores ocorreram no período de 31/03/2015 a 31/12/2020, e o lançamento decorre da identificação das seguintes infrações:

i) Utilização indevida de saldo credor de período anterior Segundo o Termo de Verificação Fiscal, o saldo final do período de apuração de fevereiro/2015 no Livro de Registro e Apuração de IPI é de R\$ 32.257.245,10. Contudo, a contribuinte indicou no período de março/2015 um saldo inicial de R\$ 32.699.584,28, o que configura creditamento indevido de R\$ 412.339,19, resultado da diferença a maior do saldo registrado.

ii) Utilização indevida de créditos do programa Inovar-Auto Consoante o entendimento da Fiscalização, a Lei 12.175/2012, que disciplina o benefício fiscal denominado Inovar-Auto, veda o aproveitamento do crédito presumido de IPI apurado com base no referido regime, após 31/12/2017.

iii) Classificação fiscal incorreta de furgões Sprinter nas posições 8704.21.10 e 8704.21.90 da TIPI A empresa autuada deu saída a furgões dos modelos 415 Sprinter e 515 Sprinter sob as NCM 8704.21.10 e 8704.21.90, ambas com previsão de alíquota zero de IPI. Contudo, as Soluções de Consulta n° 98.457, 98.513, 98.593 e 98.594, todas devidamente notificadas à Mercedes-Benz, concluíram que a classificação fiscal correta desses modelos está no Ex01 das posições 8704.21.10 e 8704.21.90 da TIPI.

iv) Classificação fiscal incorreta de chassi com motor no Ex01 da posição 8706.00.10 da TIPI O sujeito passivo deu saída a expressiva quantidade de chassi com motor, tendo adotado a classificação fiscal no Ex01 da posição 8706.00.10, cabível apenas para vendas a adquirentes que estivessem autorizados a classificar os veículos produzidos com esses chassis no Ex01 ou no Ex02 da posição 8702.10.00, fato não comprovado.

v) Saída de veículos imobilizados antes de 5 anos da aquisição sem destaque de IPI Os veículos referentes às NFe 1.104.568, 1.130.835 e 1.242.424 foram vendidos, no ano de 2018, sem destaque do IPI, como bens do ativo imobilizado, sem que preenchessem os requisitos do art. 38, III, do RIPI/2010.

vi) Glosa de créditos – ajustes no RAIFI decorrentes de venda de bens imobilizados A Fiscalização procedeu a glosas nos ajustes de créditos relativos aos períodos de janeiro e de fevereiro de 2018, dos quais o próprio sujeito passivo reconheceu ter se apropriado a maior no RAIFI.

Apresentada a Impugnação, a 21ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 julgou-a parcialmente procedentes, nos termos do acórdão assim ementado:

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2020 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NESH. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. FURGÕES.

NCM/SH 8704.21.90 EX 01. SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT.

Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 87.04 descrevem o que seria um “furgão” para fins de classificação tarifária, regra que deve também ser adotada para fins de enquadramento no EX 01 dentro do subitem NCM/SH 8704.21.90.

As Soluções de Consulta Cosit nºs 98.457/2019, 98.513/2019, 98.593/2019 e 98.594/2019 têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação a qualquer sujeito passivo.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CHASSIS COM MOTOR. NCM/SH 8706.00.21.

À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação, somente podem ser incluídos no EX01 da posição 8706.00.21 os chassis com motor destinados a veículos no EX01 e no EX02 dos códigos 8702.10.00, 8702.20.00, 8702.30.00, 8702.40.90 e 8702.90.00, condicionados à manifestação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil certificando que o veículo cumpre as exigências ali estabelecidas (regra da Nota Complementar nº 87-1).

EX-TARIFÁRIO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

O destaque "EX" que concede redução de alíquota deve ser interpretado literalmente.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2020 IPI. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

Constatada a escrituração de créditos indevidos, é correta a glosa dos créditos e o consequente lançamento do imposto que deixou de ser recolhido.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DO IPI.

É correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo, pois não ocorre fato gerador do tributo no momento do creditamento. O uso indevido do crédito é que gera consequências tributárias, pois ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente desta glosa.

PROGRAMA DE INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E ADENSAMENTO DA CADEIA PRODUTIVA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (INOVAR-AUTO).

O crédito presumido do IPI relativo ao programa INOVAR-AUTO é apurado sobre os dispêndios realizados em atividades relacionadas a pesquisa, desenvolvimento tecnológico, inovação tecnológica, capacitação de fornecedores, engenharia e tecnologia industrial básica, sendo que cessou seus efeitos em 31 de dezembro de 2017 (art. 40, §1º, da Lei nº 12.715, de 2012).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ARTIGO 138. INOCORRÊNCIA EM FACE DE FORMAL INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IPI. FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Consoante art. 5º, §4º, da Lei nº 9.826/1999, as notas fiscais relativas às saídas dos produtos de que trata deverão conter a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente. Quando não satisfeitos os requisitos que condicionam a suspensão, o imposto torna-se exigível, como se a suspensão não existisse.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL. Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação é o marco para apresentação de prova documental. A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, pressupõem a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer. São, por conseguinte, providências desnecessárias quando o feito contém todos os elementos suficientes para seu prosseguimento, inexistindo qualquer dúvida que dependa de novas aferições de dados factuais.

INTIMAÇÃO. PATRONO.

Não há previsão legal específica permissiva para o direcionamento das intimações de interesse do contribuinte ao seu advogado, posto que o regramento do processo administrativo fiscal determina a realização de tais comunicações diretamente ao interessado.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, contra o qual o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, e em que constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte No Recurso Voluntário, a autuada apresenta, em resumo, as seguintes alegações:

Nulidade do acórdão recorrido por motivação precária, contraditória e por omissão na análise de argumentos e provas;

Nulidade e improcedência das classificações fiscais adotadas pela Fiscalização;

Decadência do direito de glosa dos créditos apurados em 2015 e improcedência da acusação de creditamento indevido;

Improcedência da glosa relacionada ao regime Inovar-Auto, pois há direito à manutenção e utilização dos créditos presumidos escriturados antes de 31/12/2017;

Não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido, A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, bem como razões ao recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Em relação ao recurso de ofício, verifica-se que o órgão julgador *a quo* julgou procedente em parte a impugnação, para alterar o valor do crédito tributário originalmente lançado, acrescidos dos juros regulamentares, com redução do imposto no período de apuração 01/2018 de R\$ 35.116.074,55 para R\$ 19.468.630,30 e da multa proporcional de R\$ 26.337.055,90 para R\$ 14.601.472,72.

Nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Portaria MF nº 2, de 2023, haverá recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre que *“a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões reais)”*.

Assim, em obediência à Súmula CARF nº 103, que prevê que *“para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”*, verifica-se que o acórdão recorrido exonerou o sujeito passivo de uma exigência além do limite de alçada, por este motivo, deve-se conhecer do recurso.

Das alegações recursais

Aduz a recorrente que a referida autuação está baseada na premissa de que haveria uma “lógica” implícita na TIPI, no sentido de que a mesma, na qualidade de fabricante de chassis com motor, somente poderia aplicar a alíquota zero de IPI (por força da exceção tarifária – Ex01

do subitem 8706.00.10 da TIPI) se tivesse exigido do fabricante do veículo completo a prévia apresentação do ADE de que trata a Nota Complementar n. 87-1 da TIPI.

Nesse sentido, a Nota Complementar n. 87-1 da TIPI exige que o fabricante do veículo completo (ônibus) obtenha “manifestação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, certificando que o veículo cumpre as exigências ali estabelecidas” para classificar seu produto nas exceções tarifárias Ex01 e Ex02 do subitem 8702.10.00.

Ou seja, o Fisco entende que, para classificar os chassis com motor no Ex01 do subitem 8706.00.10 da TIPI, a Recorrente deveria comprovar que os fabricantes dos veículos completos obtiveram previamente autorização para classificar o veículo completo (ônibus) nas exceções tarifárias da posição 8702.

No entanto, em relação ao tema supracitado, peço vênia para transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Relator do Acórdão: 3402-012.327, e Presidente da 3ª seção/4ª câmara/2ª turma ordinária), publicado em 19/11/2024, relativo ao processo: 17227.721926/2023-85.

PROCESSO 17227.721926/2023-85 ACÓRDÃO 3402-012.327 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA. Classificação de Mercadorias Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020 TIPI. 8702.10.00. EX 02. NC (87-1). IN RFB 929/2009. MANIFESTAÇÃO RFB. ADE. EFEITOS EX TUNC. A manifestação da Receita Federal, certificando que o veículo cumpre as exigências para fins de enquadramento no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI, pode se dar por meio de ADE expedido posteriormente à saída do veículo do estabelecimento produtor, uma vez que o ADE tem natureza declaratória e pode ser aplicado de forma retroativa (efeitos ex tunc).

Conforme relatado, a empresa autuada deu saída a carrocerias de ônibus por ela fabricadas, nos anos de 2019 e 2020, classificando-as no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI, que contava com uma alíquota do IPI DE 0%. 87.02 Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista. 8702.10.00 - Unicamente com motor de pistão de ignição por compressão (diesel ou semidiesel) Ex 01 - Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, superior a 6 m³, mas inferior a 9 m³ Ex 02 - Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9 m³ Nos termos da Nota Complementar 87-1 da TIPI, o enquadramento no EX 02 do código 8702.10.00 exigiria manifestação da Receita Federal: NC (87-1) O enquadramento de veículos no Ex 01 e no Ex 02 dos códigos 8702.10.00, 8702.20.00, 8702.30.00, 8702.40.90 e 8702.90.00, está condicionado à manifestação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, certificando que o veículo cumpre as exigências ali estabelecidas. Além disso, a Instrução Normativa RFB nº 929, de 2009, teria fixado as normas de enquadramento de veículos nos destaques da TIPI, especificando que a manifestação da Receita Federal certificando que o veículo cumpre as exigências para ser classificado no EX 02, conforme dispõe a Nota Complementar NC (87-1), se daria por meio da expedição de ADE (art. 2ª), e dependeria de

requerimento a ser apresentado à unidade da Receita Federal com jurisdição sobre o estabelecimento do fabricante (art. 1º). Art. 1º O enquadramento de veículos na Nota Complementar NC (87-1) e na Nota Complementar NC (87-3) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, está condicionado à manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), certificando que o veículo cumpre as exigências estabelecidas pelas referidas Notas. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1734, de 01 de setembro de 2017) (...) § 2º A manifestação prevista no caput dependerá de requerimento a ser apresentado à unidade da RFB com jurisdição sobre o estabelecimento do fabricante ou do importador, que conterà: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1734, de 01 de setembro de 2017) (...) Art. 2º Atendidas as exigências, será expedido Ato Declaratório Executivo (ADE) pelo Coordenador-Geral de Tributação, que certificará o enquadramento do veículo nas Notas Complementares (NC) referidas no art. 1º. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1734, de 01 de setembro de 2017).

Diante disso, a Fiscalização concluiu que “o enquadramento no Ex 02 do código 8702.10.00 com alíquota 0 (zero) de IPI (critério quantitativo) somente seria possível caso, nº momento da saída do produto (critério temporal) existisse o respectivo ADE expedido pela Receita Federal certificando que aquele determinado veículo cumpre as exigências estabelecidas para o seu enquadramento no referido destaque da TIPI, visto que a legislação aplicável é aquela que estiver em vigor na data da ocorrência do fato, vale dizer, na data da ocorrência da saída do produto industrializado do estabelecimento produtor, ex vi do disposto nos arts. 105 e 106 do CTN”.

Como os ADE apresentados pela empresa autuada, que trariam a manifestação da Receita Federal certificando que os veículos cumprem as exigências para serem classificados no EX 02, foram expedidos após a ocorrência dos fatos geradores (saídas do estabelecimento), a Fiscalização reclassificou os veículos para o código TIPI 8702.10.00 (sem enquadramento em Ex tarifário), com alíquota de 25%, e lançou o IPI devido por meio de Auto de Infração.

Ao analisar o caso, a DRJ afastou o argumento da empresa autuada de que, com as alterações promovidas pela IN RFB nº 1.734/2017 no art. 1º da IN RFB nº 929/2009, o requerimento para enquadramento no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI seria desnecessário, o que pode ser observado da própria leitura dos arts. 1º e 2º da IN RFB nº 929/2009.

E está correta a DRJ. A manifestação da Receita Federal certificando que os veículos cumprem as exigências para enquadramento no EX 02 continua se dando por meio da expedição e ADE (art. 2º da IN RFB nº 929/2009), e continua dependendo de requerimento a ser apresentado pela empresa interessada (art. 1º da IN RFB nº 929/2009).

Mas ao continuar sua análise, a DRJ observou que os requerimentos foram feitos pela empresa autuada, que foram expedidos ADE pela Receita Federal e que esses ADE chancelariam o enquadramento dos veículos no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI. O problema, que acabou por dar início ao litígio, é que esses ADE foram expedidos no ano de 2022 e se referiam a veículos produzidos nos anos de 2019 e 2020.

Por isso a DRJ buscou elucidar quais seriam os efeitos dos ADE, se constitutivos, aplicando-se a partir de sua expedição (efeitos ex nunc), ou se declaratórios, o que permitiria sua aplicação retroativa (efeitos ex tunc).

A conclusão da DRJ foi no sentido de que os ADE atestam fatos ou reconhecem direitos ou obrigações preexistentes, de tal forma que, “mesmo quando expedidos em datas posteriores à ocorrência dos respectivos fatos geradores de que tratam, como usualmente o fazem, não há modificação de sua natureza jurídica, qual seja, a de reconhecer e declarar situações pretéritas”.

Por isso a DRJ entendeu que os ADE COSIT nos 38/2022 e 84/2022 poderiam ser aplicados de forma retroativa para fins de certificar que os veículos produzidos nos anos de 2019 e 2020 cumpriam com as exigências para serem classificados no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI.

E, uma vez que os ADE COSIT nos 38/2022 e 84/2022 chancelam o enquadramento dos veículos no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI, a DRJ reconheceu a improcedência do Auto de Infração.

Transcrevo, a seguir, o excerto do Acórdão da DRJ que corretamente endereçou a questão:

Dado que houve requerimentos pelo contribuinte para os anos de 2019 e 2020, objeto do presente AI, o conflito se instaurou, de fato, em torno dos efeitos do ADE: se constitutivo e, portanto, só aplicável para frente, isto é, para fatos após sua expedição (ex nunc) ou declaratório e, por conseguinte, retroativo (ex tunc).

Por sua natureza e até por seu nomen iuris, o ato declaratório atesta um fato, ou reconhece um direito ou uma obrigação preexistente; confere, assim, certeza jurídica quanto à existência do fato ou situação nele declarada. Por conseguinte, essa espécie de ato não cria situação jurídica nova, nem modifica ou extingue situação anterior à sua edição, somente a reconhece e a declara, possibilitando, assim, sua aplicação retroativa.

Mesmo quando expedidos em datas posteriores à ocorrência dos respectivos fatos geradores de que tratam, como usualmente o fazem, não há modificação de sua natureza jurídica, qual seja, a de reconhecer e declarar situações pretéritas, ainda mais quando inexistiu qualquer ressalva, por parte da autoridade que os expediu, relativamente ao início de seus efeitos, não podendo, outrossim, os contribuintes suportarem o eventual ônus do retardo de respostas a seus pleitos junto à Administração Pública, mormente quanto de natureza meramente declaratórias.

E dado que os ADE COSIT nº 38/2022 e 84/2022 chancelam o enquadramento de veículos produzidos pela empresa no referido período na posição Ex 02 do código 8702.10.00 da TIPI, nada mais resta senão reconhecer a improcedência da exação em comento, tornando-se despicienda a discussão dos demais pontos da impugnação, por perecimento do objeto do referido AI, já que este último teve por fundamento ausência de ADE concomitante aos fatos geradores, tese que restou superada pelas razões supracitadas.

Também nesse ponto andou bem a decisão da DRJ. Nem a Nota Complementar 87-1 da TIPI e nem a IN RFB nº 929/2009 dizem, de forma expressa, que o enquadramento de veículos no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI está condicionado à manifestação prévia da Receita Federal. Não se nega que é necessária a manifestação da Receita Federal, mas também não se pode dizer que ela deva se dar de forma prévia.

E, como os ADE têm apenas efeitos declaratórios, eles podem ser aplicados de forma retroativa (efeitos ex tunc), de tal sorte que, uma vez que os ADE COSIT nos 38/2022 e 84/2022, apresentados pela empresa autuada, confirmam que os veículos produzidos nos anos de 2019 e 2020 cumprem com as exigências para classificação no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI, é de rigor que se acompanhe o entendimento da DRJ no sentido de cancelar o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização. Pelas razões expostas, mantenho hígida a decisão da DRJ em todos os seus aspectos. Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício. (Grifamos)

Dessa forma, a despeito dessa interpretação, a recorrente defende que antes de lavrar o auto de infração, o próprio Fisco tentou fazer a vinculação dos chassis com motor com os ADEs dos veículos completos¹. Além disso, aduz que ao proceder dessa maneira, a d. autoridade fiscal reconheceu que a referida vinculação pode, sim, ser feita em momento posterior à saída do bem (chassi) e, se levada a efeito, tem o condão de desqualificar a acusação fiscal.

Nesse sentido, a Recorrente diligenciou junto à Secretaria Nacional de Trânsito (“SENATRAN”) e solicitou a emissão de relatório com o registro dos chassis com motor objeto das operações autuadas perante o Departamento de Trânsito. Tal solicitação foi atendida e a Recorrente recebeu um relatório com dados oficiais sobre os veículos fabricados com os chassis com motor autuados. Esse relatório já consta dos autos – Doc_Comprobatorios01 (fls. 2801 a 2803) e Arq_nao_pag_001 (fl.2804) do Recurso Voluntário –, e comprova que praticamente todos os chassis foram transformados em ônibus ou miniônibus que atendem aos requisitos materiais para o enquadramento nas exceções tarifárias da posição 8702 da TIPI.

Assim, a recorrente reitera que a partir dessas informações, em uma pesquisa livre na internet, foi possível verificar que praticamente todos os chassis com motor podem ser

¹ Item 64 do TVF e Aba “Relação de ADE”, do ANEXO TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL - Definitivo.zip, juntado em 8.10.2022 (fl. 1321).

associados a ADEs emitidos para fins de cumprimento da Nota Complementar 87-1, o que confirma o enquadramento dos veículos completos na exceção tarifária da posição 8702 da TIPI.

Ou seja, para a recorrente “essas informações obtidas em pesquisa a repositórios públicos confirmam que os chassis com motor autuados atendem, por suas características técnicas, aos requisitos materiais para enquadramento nas exceções tarifárias da posição 8706 da TIPI”. Isso porque comprovam que 96% dos itens autuados atendem à premissa adotada pela d. autoridade fiscal, por terem sido efetivamente integrados em veículos completos (ônibus) que estão vinculados a ADEs. A seguir, veja-se o QUADRO-RESUMO elaborado pela recorrente:

Planilha que instruiu o TVF e discrimina as notas fiscais emitidas em operações com chassis com motor no período autuado³ 25.384 itens

Operações associadas a ADEs, o que de acordo com a d. autoridade fiscal autoriza o enquadramento dos veículos completos na exceção tarifária da posição 8702 da TIPI (demonstrado a seguir) 24.370 itens

Equivalente a 96% dos itens autuados

CHASSIS QUE SE TORNARAM VEÍCULOS COMPLETOS ASSOCIADOS A ADE's	
Ato Declaratório	Itens Relacionados
ADE Cosit nº 39, de 14 de junho de 2023	5.320
ADE Cosit nº 7, de 09 de fevereiro de 2023	4.521
ADE Cosit nº 8, de 27 de abril de 2018	3.899
ADE Cosit nº 89, de 26 de dezembro de 2022	3.376
ADE Cosit nº 88, de 26 de dezembro de 2022	1.582
ADE Cosit nº 6, de 09 de fevereiro de 2023	1.135
ADE Cosit nº 90, de 26 de dezembro de 2022	1.027
ADE Cosit nº 2, de 14 de fevereiro de 2019	635
ADE Cosit nº 4, de 18 de fevereiro de 2020	549
ADE Cosit nº 5, de 16 de março de 2020	392
ADE Cosit nº 6, de 19 de abril de 2018	292
ADE Cosit nº 74, de 21 de setembro de 2022	261
ADE Cosit nº 40, de 29 de março de 2022	226
ADE Cosit nº 77, de 24 de outubro de 2022	207
ADE SRF nº 38, de 25 de maio de 2000	191
ADE Cosit nº 7, de 09 de fevereiro de 2023	146
ADE Cosit nº 1, 03 de fevereiro de 2021	138
ADE Cosit nº 39, de 31 de outubro de 2017	133
ADE Cosit nº 38, de 31 de outubro de 2017	120
ADE Cosit nº 5, de 19 de abril de 2018	116
ADE Cosit nº 53, de 30 de junho de 2022	35
ADE Cosit nº 40, de 31 de outubro de 2017	27
ADE Coana nº 28, de 25 de setembro de 2013	19
ADE Cosit nº 12, de 25 de junho de 2021	10
ADE Coana nº 9, de 04 de abril de 2016	6
ADE Coana nº 15, de 07 de julho de 2016	5
ADE Coana nº 7, de 31 de Março de 2016	1
ADE Cosit nº 42, de 16 de junho de 2023	1
Total	24.370

³ Aba "APURAÇÃO BC AI - CHASSI" do ANEXO TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL - Definitivo.zip, juntado em 8.10.2022 (fl. 1321).

Pelas razões expostas, em respeito ao Princípio da Verdade Material, segundo o qual as provas podem ser analisadas em qualquer fase do processo o que ratifica o direito ao contraditório e à ampla defesa, entendo que o processo deva ser convertido em diligência.

Conclusão

Diante do exposto, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência para que a autoridade fiscal analise os documentos juntados após o recurso voluntário, e, se necessário, intime a recorrente no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, para que a mesma apresente os documentos aptos à verificação. Após a referida análise dos documentos, solicito a elaboração de parecer conclusivo acerca das saídas com suspensão referentes aos componentes: chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos classificados nas posições: 8429, 8432, 8433, 8701 a 8706 e 8711 da TIPI, saídos do estabelecimento industrial destinados ao estabelecimento industrial adquirente, nos termos do art. 5º, § 2º da Lei 9826/99, notadamente frente à existência e identificação do ADE das saídas com suspensão. Por fim, requer-se a intimação da recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 dias. Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro