



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721926/2023-85
ACÓRDÃO	3402-012.327 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CIFERAL INDUSTRIA DE ONIBUS LTDA

Assunto: 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*).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Ofício encaminhado a este Conselho Administrativo de Recursos pela presidente da 7ª Turma da DRJ04 em razão do fato de o Acórdão 104-014.918 - 7ª

Turma/DRJ04, de 20 de fevereiro de 2024, ter exonerado valores que excedem o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 2/2023.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Consoante relatório fiscal (fls. 192/217), a empresa em epígrafe deu saída a produtos por ela fabricados (carrocerias de ônibus), nos anos de 2019 e 2020, com alíquota 0% de Imposto sobre Produto Industrializado – IPI nas respectivas notas fiscais.

A fiscalização identificou que o contribuinte classificou referidos produtos no código 8702.10.00 – EX 02 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI (veículo com volume interno de habitáculo maior que 9 m³), aprovada pelo Dec. nº 7.212/2010, vigente para o período, que prevê alíquota zero.

Ressaltou, entretanto, que as saídas em questão só poderiam ser enquadradas no subtipo EX02 da mencionada classificação caso atendessem aos requisitos da IN RFB nº 929, de 25/03/2009, com redação dada pela IN RFB nº 1.734/2017, que prevê expedição de Ato Declaratório Executivo pela RFB, certificando o referido enquadramento.

Intimada, durante a inspeção, a apresentar o(s) ADE(s) em testilha, a empresa informou que somente detinha o ADE COSIT nº 38, de 29/03/2022, relativo aos modelos de carrocerias de ônibus por ela fabricados em 2020/2020 e 2020/2021. Quanto ao exercício de 2019, haver protocolado petição para emissão do ADE, por meio do processo 1311.040320/2021-18, sem obter resposta até aquela ocasião.

Por entender a inexistência de ADE no momento da ocorrência dos fatos geradores, o fisco concluiu pela aplicação da alíquota de 25%, prevista no código 8702.10.00 da supracitada TIPI, dado o não enquadramento dos produtos na EX02, por desatendimento ao citado requisito. Ainda, dada a existência de saldos credores no período, fez a reconstituição da escrita fiscal para apuração do referido tributo, resultando no presente Auto de Infração – AI, com principal de R\$ 174.418.768,21; multa de R\$ 130.814.076,00 e juros de R\$ 42.869.096,45.

Cientificado do lançamento em 08/05/2023 (fl. 242), o interessado manejou, em 06/06/2023, impugnação (fls. 248/311), ocasião em que argumenta, em síntese:

I – tempestividade;

II – preliminar de nulidade por:

- a) Mudança de critério jurídico – há mais de 20 anos, industrializa e comercializa os mesmos produtos, sob o enquadramento citado, sem qualquer questionamento do fisco. A própria RFB reconheceu os modelos produzidos como enquadráveis na EX02 em diversas ocasiões, casos das ADE SRF nº 36/2000; nº 25/2006 e nº 8/2010, não havendo modificações que justificassem o descumprimento da TIPI;
- b) Ausência de motivação para reenquadramento;

III – entender incorreta a classificação dos produtos por ela adotada no período, porque:

- a) Detentora de ADE que a amparam: nº 38, de 29/03/2022 (para os modelos 2020/2020 e 2020/2021) e nº 84, de 26/12/2022 (para os modelos 2019);
- b) ADE são declaratórios e não constitutivos de direitos, razão por que, ao contrário do ponderado pelo fisco, têm efeitos *ex tunc*;
- c) Desnecessário requerimento para enquadramento, em decorrência das alterações no art. 1º da IN RFB nº 929/2009 pela IN RFB nº 1.734/2017, que deixou de prever a condição de requer certificação pela RFB, fato que ensejou, inclusive, pedido de cancelamento de requisição previamente por ela interposta (1001.0279960618-41) e reunião de conformidade com a RFB;
- d) Só há 2 critérios para enquadramento das referidas carrocerias no EX02 em questão e que foram plenamente observados:
 - c.1 – possuir capacidade para 10 pessoas ou mais;
 - c.2 – possuir volume interno maior ou igual a 9 m3;
- e) sem substrato técnico de inobservância de referidos critérios, não é possível o novel enquadramento do fisco, por afronta ao art. 142, CTN e arts. 5º, LV e 10, V da CF/88;

IV – Exoneração da penalidade com base no art. 100, parágrafo único do CTN ou sua redução, dado caráter confiscatório e desproporcional, com aplicação do art. 112, do mesmo código, caso não haja unanimidade de votos.

Requeru, ainda, produção de provas que se fizerem necessárias.

Juntou à sua impugnação (fls. 312/456): contrato social, procuração, doc. identificação mandatário, ADE 36/2000, 25/2006 e 8/2010; pedido e desistência de enquadramento 100100279960618-41; mensagens e-MAC; reunião de conformidade; ADE 38/2022; pedido de enquadramento Processo nº 13113.040324/2021-98; ADE 84/2022; catálogo de veículos.

É o relatório.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 104-014.918 - 7ª Turma/DRJ04, resultou em uma decisão de procedência da Impugnação, tendo sido exonerado integralmente o crédito tributário em litígio. Para fins de fundamentar sua decisão, a DRJ lançou mão dos seguintes argumentos:

- a) que não há litígio em relação aos valores de venda e em relação às operações envolvidas no presente processo;
- b) que a motivação para reenquadramento dos produtos, e o consequente lançamento, está claramente definida no Termo de Verificação Fiscal produzido pela Fiscalização, não havendo, portanto, nulidade do Auto de Infração;
- c) que o enquadramento no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI, mesmo após a alteração produzida pela IN RFB nº 1.734/2017 na redação do art. 1º da IN RFB nº 929/2009, permanece condicionado à manifestação da RFB, por meio de ADE, mediante requerimento do interessado;

- d) que o ADE 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; e
- e) que os ADE COSIT nº 38/2022 e 84/2022 cancelam o enquadramento de veículos produzidos pela empresa, no período fiscalizado, na posição EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI.

Tendo em vista o valor do crédito exonerado pelo Acórdão 104-014.918, a presidente da 7ª Turma da DRJ04 encaminhou Recurso de Ofício para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A PGFN deixou de apresentar contrarrazões ao Recurso de ofício (ver Despacho na e-fl. 481).

Cientificada da decisão da DRJ em 11/03/2024 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 476), o contribuinte apresentou, em 18/09/2024 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 482), contrarrazões ao Recurso de Ofício (e-fls. 484 a 503), onde requer:

- a) que seja negado provimento ao Recurso de Ofício, a fim de que seja mantido integralmente o entendimento firmado por meio do Acórdão nº 104-014.918, que acertadamente reconheceu a improcedência do Auto de Infração que resultou neste processo administrativo;
- b) que, caso se entenda pela reforma do Acórdão da DRJ, os autos sejam remetidos à Turma Julgadora *a quo* para o regular julgamento de todos os argumentos expostos na Impugnação apresentada, de modo a preservar o direito ao duplo de julgamento na esfera administrativa; e
- c) que, caso se entenda pela reforma do Acórdão da DRJ e, ao mesmo tempo, pela não devolução dos autos à Turma Julgadora *a quo*, se analise todos os argumentos endereçados na Impugnação apresentada, inclusive as preliminares acerca das nulidades que maculam esta autuação e os tópicos que endereçam a impossibilidade de manutenção da penalidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso de Ofício preenche os requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Como se percebe da leitura do voto condutor do Acórdão nº 104-014.918, quatro foram os pontos ali analisados: (a) a admissibilidade da Impugnação; (b) as matérias não impugnadas; (c) a nulidade do Auto de Infração; e (d) a classificação dos produtos.

Da admissibilidade da impugnação

Sem maiores aprofundamentos, a DRJ diz estarem presentes os requisitos de admissibilidade da Impugnação, inclusive no que se refere à sua tempestividade, inexistindo, portanto, óbices ao seu conhecimento.

E não há reparos a serem feitos neste ponto. Cumpridos os requisitos, conhecida a Impugnação.

Das matérias não impugnadas

A DRJ pontua dois aspectos que nunca estiveram em discussão no presente processo: os valores de venda e as operações envolvidas. Por isso declara preclusa a discussão na via administrativa em relação a esses pontos.

E, de fato, a autuada não traz essa discussão em sua Impugnação, razão pela qual está correta a DRJ no encaminhamento dado à matéria.

Da nulidade do Auto de Infração

A DRJ diz não prosperar os argumentos da empresa autuada de que não haveria, no Auto de Infração, motivação para o reenquadramento dos produtos, e, por isso, afasta a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada na Impugnação.

Para a DRJ, o excerto do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 192 a 217) a seguir reproduzido define claramente a motivação da ação fiscal:

41. 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.

(...)

44. Isso porque o ADE Cosit nº 38, de 2022, apresentado pela CIFERAL é datado de 29 de março de 2022, só se aplicando, portanto, aos fatos geradores (as saídas dos produtos do estabelecimento) ocorridos a partir da data de publicação dos referidos atos, não alcançando, portanto, as saídas dos veículos indicados nas NF-e emitidas pela CIFERAL em 2019 e 2020, ex vi do disposto nos arts. 105 e 106 do CTN.

(...)

46. Assim, se os ADE apresentados não atendem as exigências insculpidas na Instrução Normativa RFB nº 929, de 2009, não há que se falar em manifestação da Receita Federal no sentido de certificar o enquadramento daqueles veículos no Ex 02 do código 8702.10.00 da TIPI, devendo, portanto, tais produtos serem tributados não pela alíquota do Ex. 02 deste código, mas pela alíquota normal do código, que seria de 25%, conforme disposto na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016.

Também nesse ponto foi acertada a decisão da DRJ. A motivação do lançamento está presente nos parágrafos acima reproduzidos. Se está certa ou errada a conclusão a que chegou a Fiscalização, isso é matéria de mérito a ser posta em julgamento, e não enseja a nulidade do Auto de Infração.

Da classificação fiscal

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 ADE¹ 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 cancelariam o enquadramento dos veículos no EX 02 do código 8702.10.00 da TIPI. O problema,

¹ ADE COSIT nº 38, de 29/03/2022, para os modelos 2020/2020 e 2020/2021 e ADE COSIT nº 84, de 26/12/2022, para os modelos 2019.

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 cancelam 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 nºs 38/2022 e 84/2022 cancelam 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 despicinda 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.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles