



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

**Processo n°** 11624.720118/2015-21  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-004.157 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2018  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** AMPLA PRODUTOS DE COMUNICACAO VISUAL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

IMPRESSORAS JATO DE TINTA. CAPACIDADE DE LIGAÇÃO A COMPUTADOR OU REDE.

Máquinas impressoras jato de tinta que possuam a capacidade de se ligar a um computador ou uma rede são classificadas no código 8443.32.99 da TIPI. Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) 1 (texto da posição 84.43) e 6 (textos das subposições 8443.3 e 8443.32), e Regra Geral Complementar da NCM (RGC/NCM) 1 (textos do item 8443.32.9 e do subitem 8443.32.99). Soluções de Consultas n°s 454/2009 e 86/2016.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DA RECEITA FEDERAL (RFB). MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Se não restou caracterizada a prática reiterada da RFB no sentido de concordar com a classificação fiscal adotada pela Impugnante, inaceitável o argumento de ofensa aos arts. 100 e 146 do CTN (neste último caso, sobretudo porque referido dispositivo se refere à revisão de lançamento já efetuado e não é disso que trata nos autos).

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

O princípio da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e ao controle jurisdicional da constitucionalidade. A multa legalmente prevista não pode ser afastada pela administração tributária por inconstitucionalidade.

Aplicação da Súmula Carf nº 2

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

*SOFTWARES* COMERCIALIZADOS COM IMPRESSORAS. VALOR TRIBUTÁVEL.

Os *softwares* fornecidos juntamente com as impressoras, essenciais a seu funcionamento, devem ser considerados partes desses equipamentos e tributados com a mesma alíquotas destas, por aplicação das notas 3 a 5 da Seção XVI do Capítulo 84 da TIPI.

MERCADORIAS REMETIDAS À AMAZÔNIA OCIDENTAL. AUSÊNCIA DE PROVA DE INTERNAÇÃO. INAPLICABILIDADE DE ISENÇÃO DO IPI.

Não restando demonstrado o cumprimento dos requisitos para a utilização do benefício fiscal da isenção pela remessa à Amazônia Ocidental (prova de internação), só resta à Fiscalização exigir o IPI não pago com base na alíquota aplicável.

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE VALORES A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO E BRINDE. ART. 14, § 2º DA LEI Nº 4.502/64.

Não podem ser excluídos da base de cálculo do IPI valores a título de bonificação, doação e brinde, porque legalmente previstos como integrantes do valor tributável do imposto. Inteligência do art. 14, § 2º da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que lhe davam provimento.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

**Relatório**

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*Trata o presente processo do auto de infração de fls. 2 a 18, que trata da exigência do IPI, cód. 2945, no valor de R\$ 3.097.244,10, multa de ofício de 150% no valor de R\$ 4.645.866,17, e juros moratórios no valor de R\$ 1.244.001,72.*

*A autuação abrangeu o ano de 2011.*

*A atuada industrializa máquinas de impressão digital de grandes formatos, equipamentos que serão, a partir de agora, denominados simplesmente **impressoras**.*

*Segundo a Fiscalização, há erro na classificação fiscal porque a atuada utiliza o código 8443.39.10 da TIPI (alíquota zero de IPI) quando a classificação correta do produto seria no código 8443.32.99 da TIPI (alíquota 15% de IPI).*

*A classificação fiscal defendida pela Fiscalização toma por premissa que as impressoras não prescindem de softwares de controle, podendo as impressoras poderem se conectar a um computador ou a uma rede.*

*Além do erro de classificação fiscal, a Fiscalização menciona irregularidade quanto à saída de mercadorias para a Amazônia Ocidental. A atuada não teria demonstrado o cumprimento de requisitos para a fruição de isenção na venda para a referida região.*

*Finalmente, no contexto do procedimento, a Fiscalização entendeu ilegítima a apuração da base de cálculo do IPI efetuada pela atuada pelo fato de deixar de nela incluir o valor cobrado ao adquirente pelo software de gerenciamento das impressoras.*

*Registre-se que a atuada emite nota fiscal em cuja descrição do produto encontra-se consignada a impressora e outra nota fiscal em cuja descrição encontra-se consignado o software necessário a seu funcionamento.*

*Entretanto, por força das regras de classificação fiscal de mercadorias, a Fiscalização entende ser cristalino que o software que é fornecido junto com a impressora, que a acompanha e que é absolutamente necessário para o seu perfeito funcionamento, constitui parte daquela mesma impressora ou, ao menos, parte de elemento de uma unidade funcional composta por uma impressora e por um computador.*

*Finalmente, a Fiscalização apurou aproximadamente cinquenta operações de saída de softwares necessários ao correto funcionamento das impressoras a título de bonificação, doação ou brinde (CFOP 5.910 ou 6.910), o que não afastaria, em seu entendimento, a necessidade de somar os valores de saída desses softwares ao valor das impressoras, para efeito de cálculo do imposto devido.*

*Quanto à fixação da penalidade, a Fiscalização entendeu estarem presentes razões para a aplicação da multa qualificada (150%):*

52. A fim de se aplicar a penalidade devida pelo desrespeito por parte do estabelecimento industrial acima identificado da legislação de regência da matéria, convém que se descreva toda a sua conduta: atribui às impressoras jato de tinta código NCM errado e ao qual corresponde alíquota zero; emite nota fiscal em cuja descrição do produto encontra-se consignada a impressora jato de tinta; não inclui no preço de tal impressora o valor do respectivo *software* necessário para o seu perfeito funcionamento e que com ela é fornecido e a acompanha; e emite nota fiscal em cuja descrição consigna o respectivo *software* necessário para o perfeito funcionamento da respectiva impressora jato de tinta e que com a respectiva impressora jato de tinta é fornecido e a acompanha.

59. De fato, para além de todas as circunstâncias objetivas e exaustivamente provadas e demonstradas ao longo de todo este Termo de Conclusão com base em farta documentação, chama a atenção outra circunstância relevante: ora, se o estabelecimento industrial acima identificado achava-se convicto da correção da classificação fiscal atribuída às impressoras jatos de tinta que produz e para a qual a TIPI aprovada pelo Decreto n. 6.006/06 atribuída alíquota igual a zero, não produziria qualquer efeito financeiro - no que diz respeito ao pagamento do IPI - a exclusão do preço de tal impressora do valor do respectivo *software* necessário para o seu perfeito funcionamento e que com ela é fornecido e a acompanha!

*Portanto, concluiu que a autuada agiu dolosamente no sentido de impedir a apuração da obrigação tributária principal, conduta que configuraria sonegação.*

*Se assim não fosse, seria impossível justificar a razão dessa conduta - separação de notas fiscais com descrição de impressoras e softwares - dada a convicção da autuada de que a classificação fiscal adotada estaria correta e que implicaria em IPI zero a recolher.*

*Essa circunstância, portanto, só permitiria a conclusão de que o estabelecimento industrial tinha domínio do fato da incorreção da classificação fiscal atribuídas às impressoras que produz, sobretudo em face da Solução de Consulta nº 454, de 2009, cujo desconhecimento não poderia ser alegado em face do disposto no art. 101 do CTN combinado com o art. 3º do Decreto-lei nº 4.657, de 1942.*

*Por fim, a autoridade fiscal incluiu, no pólo passivo da obrigação tributária, os sócios LIE TJI TJHUN, CPF nº 275.540.079-04, LIE TJI TJEN, CPF nº 168.568.899-15 e RICARDO AUGUSTO LIE, cpf Nº 044.378.349-76, em razão da configurada sonegação e em respeito ao art. 137, I do CTN.*

*Inconformados, os autuados apresentam Impugnação em que argumentam, em síntese que:*

**I) DA IMPUGNAÇÃO DE AMPLA PRODUTOS DE COMUNICAÇÃO VISUAL**

*- as impressoras produzidas possuem como característica principal o fato de serem JATO DE TINTA. Essa característica é elemento fundamental para definir a sua correta classificação fiscal no código pretendido pela autuada;*

*- os softwares fornecidos juntamente com as impressoras são de “prateleira”, o que afasta a incidência do IPI sobre esses produtos;*

*- os softwares não são partes ou elementos das impressoras, motivo pelo qual não podem ser considerados para efeito de determinação de sua classificação fiscal. Ainda que pudessem ser tomados como partes das impressoras, não afetariam a apuração do imposto porque a alíquota das impressoras é zero;*

*- os softwares fornecidos aos clientes a título de bonificação, doação ou brinde não devem ser incluídos na apuração do imposto, seja porque o IPI sobre as impressoras é zero, seja porque são de prateleira, restando impossível que sofram qualquer incidência do IPI;*

*- a classificação fiscal adotada para as impressoras está correta, sendo impréstatível o argumento aduzido pela autoridade fiscal – a necessidade de utilização de softwares - para sustentar a classificação fiscal por ele defendida;*

*- a classificação fiscal pretendida pela Impugnante está em linha com a característica das impressoras, que devem ser consideradas bens de capital (BK) ;*

*- órgãos de classe e governamentais – inclusive a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) – reconhecem ser correta a classificação adotada. E, se assim é, a mudança de entendimento constante da autuação constitui verdadeira alteração de critério jurídico que não poderia atingir fatos geradores anteriores à sua fixação;*

*- ainda que não se considere que tenha havido a alteração de critério jurídico, é imperioso concluir que o entendimento defendido pela autuada constitui-se em prática reiterada da Administração, capaz de afastar a aplicação de penalidades, consoante art. 100, incisos I e II do CTN;*

*- não houve o aproveitamento de qualquer benefício fiscal para a Amazônia Ocidental de forma irregular;*

- não procede a majoração da multa de ofício para 150% por duas razões: por violação ao princípio constitucional do não-confisco e por não ter sido demonstrada a sonegação.

## II) DA IMPUGNAÇÃO DOS SÓCIOS

- é inaplicável o art. 137, I, do CTN porque a responsabilidade de terceiros aplica-se apenas a penalidades e, além disso, pressupõe a comprovação do elemento subjetivo: o ato intencional (omissivo ou comissivo).

- é inaplicável o art. 124, II, do CTN por depender de previsão legal anterior (art. 121, II, e art. 128, ambos do CTN). Em rigor, o art. 124, II não atribui a responsabilidade, mas apenas autoriza o legislador a fazê-lo.

Chegados os autos a esta DRJ, foi proposta diligência, nos seguintes termos:

1) Que a autoridade fiscal considere, em nova apuração do IPI, os valores da aquisição dos softwares, observadas as normas específicas de escrituração previstas no Regulamento do IPI.

2) Que a autuada aponte os elementos que permitiriam a conclusão de que a RFB se manifestou expressamente quanto à classificação fiscal dos produtos constantes dos Ex tarifários relacionados nas fls. 6.787 a 6.797 e, ainda, demonstre que aqueles produtos têm as mesmas características das impressoras por ela industrializadas.

A autuada atendeu a solicitação do item 2, acima referido.

Em sua manifestação, a autoridade fiscal entendeu ser impossível atender à solicitação que lhe foi dirigida, alegando, em resumo: 1) não se tratar de matéria passível de diligência e 2) que a medida solicitada esbarraria na vedação de revisão do lançamento.

Já a autuada reagiu à não realização da diligência a cargo da autoridade fiscal, nos seguintes termos, em resumo:

Com a devida vênia, as razões apresentadas pela fiscalização são de toda descabidas e demonstram o descaso com o **pleito da Relator designado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora que, como é sabido, possui a prerrogativa de solicitar diligências e perícias com o fito de formação da sua convicção.**

Nesse diapasão, não se pode afastar o princípio da verdade material no âmbito de decisões em processos administrativos fiscais, tendo em vista que esse é aplicado aos processos judiciais. O Decreto nº 70.235/72 já prevê essa situação:

**“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. (...)**

*Portanto, é inquestionável que o princípio da verdade material deverá subsidiar o processo administrativo, devendo a autoridade julgadora buscar a realidade dos fatos, podendo determinar as diligências que considere necessárias à complementação da prova ou ao esclarecimento de dúvida relativa aos fatos trazidos no processo.*

*Identificados por parte da autoridade julgadora, no exercício de suas funções, fatos e circunstâncias que comprovam situação que ensejará alteração de lançamento anterior, a autoridade fiscal **tem o dever/poder vinculado e obrigatório de proceder à modificação.***

Ao apreciar as impugnações, decidiu os julgadores da DRJ/Juiz de Fora converter o julgamento em diligência para duas providências:

- Uma primeira, a cargo da autoridade fiscal para que realizasse nova apuração do IPI, considerando os valores da aquisição dos *softwares* como insumos, observadas as normas específicas de escrituração previstas no Regulamento do IPI.

- A segunda, dirigida à autuada para que, em razão de suas alegações em impugnação, apontasse "os elementos que permitiriam a conclusão de que a RFB se manifestou expressamente quanto à classificação fiscal dos produtos constantes dos Ex tarifários relacionados nas fls. 6.787 a 6.797 e, ainda, demonstre que aqueles produtos têm as mesmas características das impressoras por ela industrializadas."

Retornaram os autos da diligência submetendo-se a julgamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP por intermédio da 3ª Turma, no Acórdão nº 05-37.135, sessão de 12/03/2012, julgou procedente em parte a impugnação dos sujeitos passivos para reduzir a multa de ofício duplicada para o patamar de 75% e excluir as pessoas físicas do polo passivo da autuação em razão de entender não configurada responsabilidade pelo crédito tributário atribuindo pela fiscalização com fundamento no inciso I, do art. 137, c/c inciso II do art. 124, ambos do CTN. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

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

*IMPRESSORAS JATO DE TINTA. CAPACIDADE DE LIGAÇÃO A COMPUTADOR OU REDE.*

*Máquinas impressoras jato de tinta que possuam a capacidade de se ligar a um computador ou uma rede são classificadas no código 8443.32.99 da TIPI (Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) 1 (texto da posição 84.43) e 6 (textos das subposições 8443.3 e 8443.32), e Regra Geral Complementar da NCM (RGC/NCM) 1 (textos do item 8443.32.9 e do subitem 8443.32.99).*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DA RFB. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.*

*Se não restou caracterizada a prática reiterada da RFB no sentido de concordar com a classificação fiscal adotada pela Impugnante, inaceitável o argumento de ofensa aos arts. 100 e 146 do CTN (neste último caso, sobretudo porque referido dispositivo se refere à revisão de lançamento já efetuado e não é disso que trata nos autos).*

*AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. AFASTAMENTO.*

*Não se vislumbrando a ocorrência de sonegação - pressuposto necessário para aplicação da qualificação imposta pela autoridade fiscal - impõe-se a retirada do percentual da penalidade que excede os 75%.*

*OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO-CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.*

*A aplicação da multa de ofício e dos juros de mora prescinde da ocorrência de qualquer circunstância adicional além do simples descumprimento da obrigação tributária, descabendo, em sede administrativa, a análise das balizas constitucionais da legislação de regência.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DO ART. 137, I DO CTN. EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO.*

*Ausente o dolo específico de sonegação (tipo penal apontado pela autoridade fiscal), impossível estender a responsabilidade tributária aos administradores com base no art. 137 do CTN.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

*SOFTWARES COMERCIALIZADOS COM IMPRESSORAS. VALOR TRIBUTÁVEL.*

*Os softwares fornecidos juntamente com as impressoras, essenciais a seu funcionamento, devem ser considerados partes desses equipamentos e tributados com a mesma alíquotas destas, por aplicação das notas 3 a 5 da Seção XVI do Capítulo 84 da TIPI.*

*MERCADORIAS REMETIDAS À AMAZÔNIA OCIDENTAL. AUSÊNCIA DE PROVA DE INTERNAÇÃO. INAPLICABILIDADE DE ISENÇÃO DO IPI.*

*Não restando demonstrado o cumprimento dos requisitos para a utilização do benefício fiscal da isenção pela remessa à Amazônia Ocidental (prova de internação), só resta à*



*Fiscalização exigir o IPI não pago com base na alíquota aplicável.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificados os sujeitos passivos da decisão, apenas a pessoa jurídica apresentou recurso voluntário manifestando seu inconformismo aduzindo os mesmos argumentos de sua impugnação, com fins a combater a autuação e a decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

### ***Recurso Voluntário***

O recurso voluntário da contribuinte é tempestivo e atende todos os requisitos de admissibilidade, de forma que o conheço.

As Matérias suscitadas em recurso voluntário, as quais tiveram alguns de seus argumentos renovados, são as seguintes:

- a. Classificação fiscal;
- b. Modificação dos critérios jurídicos do lançamento;
- c. Valor tributável das impressoras - inclusão do software;
- d. Das mercadorias nacionais remetidas para a Amazônia Ocidental;
- e. Remessas em bonificação, doação ou brinde
- f. Ofensa ao princípio constitucional do não-confisco.

Passo ao enfrentamento individualizado das matérias.

### ***Classificação fiscal***

A fiscalização colacionou em seu Relatório vários trechos dos manuais dos equipamentos em que se constata com nitidez a dependência funcional das impressoras a um sistema computacional que as controla; e essa fora a razão para, segundo a aplicação das regras de classificação (Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM), apontar como código correto o 8443.32.99.

A AMPLA assevera que a classificação correta é a no código 8443.39.10, pois estabelece no seu texto a expressão "jato de tinta", o que não é contemplado pela classificação efetuada pela fiscalização. Ademais, ainda que como argumento subsidiário, aplica-se a Regra de classificação "3c" que estabelece a preponderância da posição situada no

último lugar na ordem numérica entre as passíveis de serem consideradas, o que faz prevalecer seu entendimento.

Sem razão a recorrente. Vejamos as classificações em litígio:

<b>84.43</b>	<b>Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.</b>
8443.1	-Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42:
8443.3	-Outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si:
8443.31	--Máquinas que executem pelo menos duas das seguintes funções: impressão, cópia ou transmissão de telecópia (fax), capazes de ser conectadas a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede
8443.32	--Outros, capazes de ser conectados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede
8443.32.2	Impressoras de impacto
8443.32.3	Outras impressoras, alimentadas por folhas, com velocidade de impressão, medida no formato A4 (210 mm x 297 mm), inferior ou igual a 45 páginas por minuto (ppm)
8443.32.5	Traçadores gráficos ( <i>plotters</i> )
8443.32.9	Outras
8443.32.91	Impressoras de código de barras postais, tipo 3 em 5, a jato de tinta fluorescente, com velocidade de até 4,5 m/s e passo de 1,4 mm
8443.32.99	Outras
8443.39	--Outros
8443.39.10	Máquinas de impressão por jato de tinta

O art. 16 do RIPI determina que a classificação é realizada em conformidade com as regras estabelecidas pela Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM<sup>1</sup>.

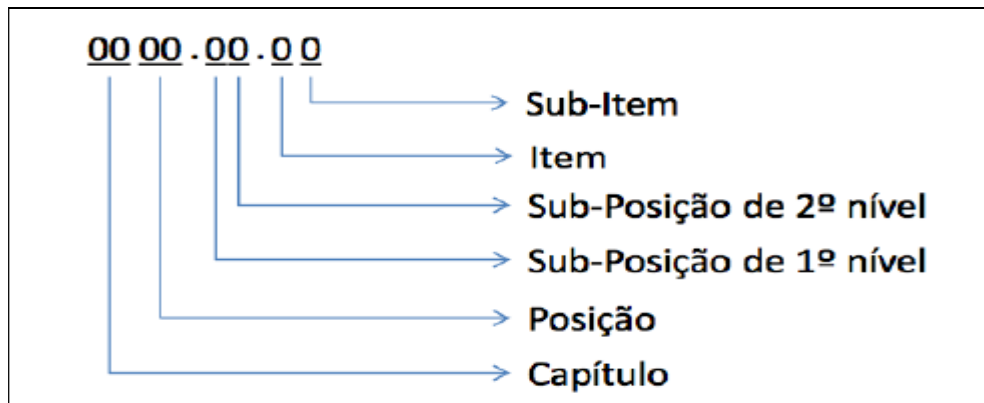
A aplicação das regras de classificação não se dá ao acaso permitindo-se escolher qual dos códigos melhor se identifica com a descrição do bem. Ao contrário, a metodologia é lógica e possui regramento jurídico.

Impõe-se que as regras sejam tomadas analisando primeiramente os textos e notas das posições que prevalecem sobre o texto das subposições e níveis, que por sua vez se sobrepõem aos textos dos itens e subitens.

A imagem explica os desdobramentos de um código tarifário:

<sup>1</sup> Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.



Se houver a identidade entre a descrição da mercadoria e o texto da subposição de 2º nível (no caso, 8443.32) não se permite avançar para outro código de subposição de 2º nível (o 8443.39, como pretende a AMPLA), ainda que o texto desse traga expressão que acomode uma das características do bem. Destarte, incorreto aplicar de forma a preceder, e em detrimento da Regra 1 e 6, qualquer outra da RGI/SH. Não se quer dizer que é vedada a utilização combinada de duas delas, desde que não contrarie a RGI/SH "1".

O fundamento exposto é suficiente para assegurar que os equipamentos não se classificam no código pretendido pela autuada tão-só por conter a expressão "jato de tinta". Não se contesta que o mecanismo tem tal característica, contudo com a aplicação da regra 1 combinada com a 6, ambas da RGI/SH, o texto da subposição de 2º nível 8443.32 - "**Outros, capazes de ser conectados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede**" - prevalece sobre a residual "outros" da subposição de 2º nível 8443.39.

Quanto a aplicação subsidiária da regra "3c", tenho por argumento que não se está diante da situação prescrita na regra "2b" (não se tem dúvida acerca do estado em que se apresenta o produto). Ademais, não restou a impossibilidade de aplicação da Regra 1 combinada com a 6.

Verifica-se de tudo que já consta nos autos, que as impressoras operam mediante controle de um dispositivo computacional na medida em que este comanda e envia as imagens ou textos a serem impressos. Tal controle somente é possível com a instalação de programas (software) de forma que ausente o computador e o software de controle não se estabelece a comunicação nem a transferência do material a ser impresso.

Esta qualidade, ou melhor, especificidade do equipamento, somente o torna funcional desde que conectado a um computador, diretamente ou por intermédio de uma rede. Daí que o texto da subposição de 2º nível 8443.32 indica esta a ser adotada nos termos e aplicação da RGI/SH nº 6.

Passo adiante é verificar nos textos do item 9 e do subitem 1 e 9, qual se enquadra às características de identificação do equipamento a ser classificado. Por exclusão, dentro do 8443.32.9, tem-se que a classificação é no código 84.43.32.99. Assim, verifica-se o acerto da fiscalização, corroborado pela decisão recorrida.

De se ressaltar que a impressora com mecanismo de impressão jato de tinta não se mostra relevante dentre os códigos da subposição 8443.32, vez que não se vislumbra tal expressão em seus textos.

Impende ainda apontar que as Notas explicativas da Subposições 8443.31 e 8443.32 dispõem que o critério “capazes de serem ligados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede” significa que o aparelho contém todos os elementos necessários que permitem ligá-lo a uma rede ou a uma máquina automática para processamento de dados por simples ligação de um cabo. A possibilidade de aceitar a adição de um componente (por exemplo, uma placa) que permitiria depois a ligação de um cabo não é suficiente para preencher as condições destas subposições. Pelo contrário, o fato de o componente ao qual se ligará o cabo estar presente, mas inacessível ou de outra maneira incapaz de realizar uma ligação (por exemplo, interruptores que devem ser previamente instalados) não é suficiente para excluir os artigos destas subposições.

Por fim, a Solução de Consulta nº 454/2009, e mais recentemente a SC Coana nº 86/2016<sup>2</sup>, espancam qualquer dúvida quanto à classificação dos bens produzidos pela recorrente. Os fundamentos, a identificação e a exata determinação do código tarifário a ser conferido a produto semelhante implica atribuir o mesmo código às impressoras aqui sob análise.

Com as razões expostas acima, entendo correta a classificação das impressoras fabricadas pela recorrente no código 8443.32.99 da TIPI.

### ***Modificação dos critérios jurídicos do lançamento***

Cumpra observar inicialmente que este tópico não se relaciona com a análise da classificação fiscal, realizada acima, mas sim a alegação da recorrente de que a Administração Tributária teria fixado entendimento no sentido de considerar correto o código 8443.39.10, o que caracterizaria a prática reiterada e aplicação de seus efeitos.

A decisão recorrida aponta para importante marco temporal em que, no âmbito da Receita Federal, a classificação das impressoras analisada nos autos fora consolidada. Trata-se da Solução de Consulta nº 454, de 2009 que ao se debruçar sobre as características de impressoras cuja identificação se assemelha às da AMPLA assentou o entendimento de que a classificação correta é no código 8443.32.99.

Assim, a modificação deste critério de classificação, em sede de lançamento, por certo haveria de trazer insegurança jurídica e punir a contribuinte por ter adotado orientação que se mostrou incorreta ou fora alterada. Mas não é o que se verifica.

Nas peças de defesa a ora recorrente traz escorço do histórico legislativo da classificação fiscal do produto que importou e que passou a industrializar em seu estabelecimento produto que alega ser similar ao importado. De se pontuar que o bem importado estava beneficiado com ex tarifário na NCM 8443.51.00 - EX 04, e substituído pelo 8443.39.10 - EX 04.

Ocorre que, conforme informa a recorrente, após o início da produção no País de impressoras similares às importadas solicitou e foi atendimento pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio Exterior (MDIC) o cancelamento do Ex tarifário 004,

---

<sup>2</sup> ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: Código NCM: 8443.32.99 Mercadoria: Impressora com tecnologia de impressão por jato de tinta, de grande formato (largura da boca de impressão de 1.118 mm), resolução de 1.440 x 720 dpi, alimentada por rolos de papel, dotada de porta USB para conexão a uma máquina automática para processamento de dados e de porta LAN para conexão a uma rede.

do código 8443.39.10. Exatamente este é o motivo para não se pleitear o enquadramento de seus produtos no EX do referido código tarifário.

Cabe aqui pontuar que as impressoras importadas e as fabricadas pela AMPLA encontram em períodos distintos e submetidas as diferentes atos legais de atribuição de classificação fiscal.

Neste ponto, então, já se rechaça qualquer argumento que enaltece a identidade/semelhança entre os bens importados e fabricados no País para que mantenham a mesma classificação tarifária. Conquanto laudos técnicos tenha a presteza e a real assertividade em destacar a semelhança entre tais bens, a identidade de classificação fiscal esbarra nos referidos atos legais que, como bem explicitou e justificou a contribuinte, sofreram alterações com o objetivo de ora dar, ora retirar, benefícios a importadores/fabricantes.

A AMPLA sustenta que a impressora que industrializa é de mesmas características que lhe confere similaridade com aquela descrita no extinto ex tarifário e tal fato vem sendo corroborado pela Receita Federal.

Aponta então processos em que fora atendida em pedido de retificação da classificação fiscal alterando-a para a 8443.39.10, além de que a própria Receita Federal divulga em seu sítio as importações no referido código tarifário.

Analisando esses processos constata-se que versam sobre importações em períodos anteriores aos bens aqui analisados e anteriores à edição da SC nº 454/2009.

Quanto à existência de importações ocorridas em períodos antes e após a referida SC (2009) nas quais a Receita Federal adotou a mesma classificação pretendida pela AMPLA é equivocada. A recorrente menciona o "anexo XII" (não há documento com tal identificação), que na verdade refere-se às folhas 6.559/6.623 por si colacionadas, extraídas do sítio na internet do Órgão, como prova da alegação.

Depreende-se, no entanto, que se trata de uma relação fornecida com informações das importações realizadas, assinalando dados extraídos das DIs (declarações de importação) de mercadorias cujos importadores declararam suas descrições e respectivos códigos tarifário, países envolvidos, quantidades e valores. Correspondem a dados brutos obtidos dos sistemas de comércio exterior e que não revelam o grau de conferência física (canal de parametrização) ou, em especial, procedimento de revisão, que permite inferir que houve ateste quanto ao acerto da classificação fiscal a correspondência com a descrição informada.

Entendo que a reclassificação dos produtos não significou atribuir natureza de bem de informática e telecomunicação (BIT) àquele que o legislador definiu como de capital (BK). O procedimento de classificação é de natureza tributária a cargo da autoridade fiscal da Receita Federal, e não a qualquer outro Órgão, que se dá segundo as regras de classificação já expostas mediante a classificação do bem em determinado código tarifário em conformidade com sua identificação.

Quanto às resoluções Camex, posteriores a 2009, relacionadas nas folhas 6.789/6.797 em que se concede EX tarifário para produtos considerados bens de capital -BK, isto, é, com incentivo, deve-se apontar que se tratam de atos expedidos nos anos de 2014 e 2014, o que por si só não permite estender ao ano 2011 (período auditado).

Diante dos fundamentos postos linhas acima, é de se concluir que não restou caracterizada a prática reiterada da RFB no sentido de concordar com a classificação fiscal dotada pela AMPLA, portanto, não merece prosperar o argumento de ofensa ao art. 146 do CTN, como bem delimitado pela decisão recorrida.

Destarte, correta a decisão recorrida que concluiu "posto que a Administração Tributária não fixou prática reiterada ou entendimento diverso daquele constante da Solução de Consulta nº 454, de 2009, inaplicável também o prescrito no art. 100 do CTN".

### ***Valor tributável das impressoras - inclusão do software***

A AMPLA suscita a impossibilidade de inclusão do valor do software ao da impressora para efeitos de tributação pelo IPI pela simples razão de se tratar de um software de prateleira, assim considerados eis que "são desenvolvidos por empresas distintas da impugnante, além de poderem ser utilizadas em várias outras impressoras que não as fabricadas pela Impugnante". Continuando o raciocínio, defende ser revendedor do software, que por esta característica não faz parte da impressora. Além disso, não é o desenvolvedor do software, trabalho realizado por empresa distinta.

Deduziu a decisão da DRJ que ao longo do processo não se estabeleceu controvérsia a respeito do fato de os *softwares* comercializados juntamente com as impressoras serem de prateleira.

De fato, ainda que a AMPLA tenha se insurgido com a autuação no tocante aos software de prateleira, entendo despicendo o embate acerca da natureza comercial do programa de computador que acompanha as impressoras fabricadas e comercializadas; se software-prateleira ou software-serviço.

O deslinde da demanda passa pelo necessário questionamento acerca da essencialidade e funcionamento da impressora sem o programa de computador. A análise desses dois elementos (essencialidade e funcionalidade) permitirá firmar posição quanto a natureza de parte integrante ou um mero acessório que acrescenta qualidade ao trabalho de impressão.

Se caracterizada como acessório, não se mostra essencial ao funcionamento da impressora; caso contrário, não havendo funcionamento da impressora, ou se revele deficiente, na ausência de seus programas computacionais, será parte integrante, classificado juntamente com o bem e o valor do bem incorpóreo, comporão a base de cálculo do IPI.

A partir deste ponto, a questão passa a ser fática, no tocante à comprovação - ou não - da essencialidade do programa de computador ao funcionamento da impressora.

Ao longo dos tópicos "8" a "12" do Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal, a autoridade autuante demonstra que analisou vários documentos e manuais pertinentes às impressoras fabricadas pela AMPLA, tendo por conclusão em relação ao programa de computador algumas informações que destaco:

- Há várias instruções básicas para o operador instalar os programas que controlam a comunicação com a impressora;

- Capítulo individualizado do manual instruem o operador para o conhecimento e domínio do programa intitulado "Print Control", que controla a configuração e a comunicação da impressora;

- No capítulo que apresenta o "Sistema de Controle Digital" o manual descreve que a operação do painel também poderá ser executado por intermédio de comandos de computador no programa "Printer Control", que gerencia a comunicação e configuração da impressora;

- Alguns modelos de impressora podem ter suas opções desabilitadas em razão de desconexão com o computador que "contém o programa gerenciador de impressão Printer Control". No Capítulo seguinte 'Comunicação com o Computador' serão apresentadas as informações sobre a instalação deste programa

- "São dois os programas necessários para a impressão dos trabalhos: Printer Control e Color Print" (páginas dos manuais de cinco impressoras);

- O Printer Control é o programa gerenciador de impressão que controla os movimentos, alinhamentos e o envio do trabalho para impressão;

- O Color Print rasteriza o arquivo enviado preparando-o para impressão pelo Printer Control. Ambos trabalham em conjunto e sincronismo.

Em síntese, pode-se concluir que o programa de computador é elemento indispensável e indissociável (em termos operacionais) ao funcionamento e operação regular da impressora, o que lhe confere a natureza de parte integrante do equipamento. Constam ainda inúmeras instruções nos manuais quanto às instalações dos programas denominados "Printer Control" e "Color Printer" o que leva a crer serem os únicos "apropriados" ou "recomendados".

Ora se houvesse a possibilidade de instalação de qualquer programa equivalente, adquirido livremente pelo cliente em qualquer loja especializada é de se esperar que jamais o manual faria referência a um único modelo/marca de software operacional.

Até este ponto, entendo fundamentos suficientes a caracterizar a inclusão do valor do software no valor tributável do IPI, entretanto, há mais a acrescentar.

Outra abordagem realizada pela fiscalização refere-se aos contratos de compra celebrado entre a AMPLA e seus clientes para averiguação de qual seria o objeto de fornecimento, ou seja, seu escopo haveria de revelar tão somente a impressora, ou também o programa computacional.

Antes de prosseguir, assente-se que os argumentos da fiscalização foram firmados no entendimento de que o "valor da operação" é aquele consignado no contrato de compra e venda. Colaciona jurisprudência de tribunais superiores, sendo de relevância transcrever excerto do Resp 721243/PR:

*"Constitui aliás, por isso mesmo, inadmissível incongruência dizer que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída do produto, e estabelecer, ao mesmo tempo, que os descontos incondicionais integram essa base de cálculo. O valor da operação é o preço enquanto elemento do contrato de compra e venda, que não se confunde com o preço fixado em*

*tese, através de tabela oficial, ou laborada pelo próprio vendedor, para o produto" (STJ. REsp 721243/PR. Rei.: Min. João Otávio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 16/08/05. DJ de 07/11/05.) (sublinhado).*

Pois bem. Informa o autuante que mediante intimação obteve contratos de compra e venda de clientes da AMPLA. Via de regra, o objeto é a aquisição de um "equipamento de impressão sistema jato de tinta por um preço total igual à soma dos valores totais da nota fiscal em cuja descrição do produto encontra-se consignada a impressora jato de tinta e da nota fiscal em cuja descrição consigna-se o respectivo *software* necessário para o seu perfeito funcionamento e que com ela é fornecido e a acompanha".

Denota-se que o cliente adquire juntamente com a impressora o respectivo software necessário para o seu perfeito funcionamento, apenas mantendo-se apartados as respectivas notas fiscais.

Ora, ainda que irrelevante a discussão quanto à natureza do software, se de "prateleira" ou "serviço", se nessa última categoria se incluísse, é de se indagar porque o cliente não poderia exercer a prerrogativa de adquirir o produto de qualquer fornecedor de software que universalmente atenderia a qualquer gama de impressora semelhante? A resposta plausível seria que se trata de uma venda pela AMPLA de um equipamento no qual o software é parte integrante.

A fiscalização, fundada na conclusão de que o software é parte integrante da impressora, aplicou as Notas 2, 4 e 5 da Seção XVI da TIPI, da Nota 5e do Capítulo 84 da TIPI e das notas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) firmou entendimento que "o respectivo *software* necessário para o seu perfeito funcionamento e que com ela é fornecido e a acompanha, não tem o condão de conferir a este *software* classificação diversa daquela a que se atribui à impressora jato de tinta (...)".

Assim, entendo incorreto intentar uma classificação tarifária individualizada ao software em apreço; mesmo porque não haveria por se tratar de "serviço" incorporado de forma indissociável à impressora. Se a impressora tem como código tarifário o 8443.32.99 aí também estará o programa de computador, não como um bem individual, mas como um valor acrescentado ao preço total do "conjunto" a ser cobrado ao comprador e incluído na base de cálculo do IPI.

Com razão pois a decisão recorrida que manteve o valor do software incluso no valor tributável do IPI.

### ***Das mercadorias nacionais remetidas para a Amazônia Ocidental***

A autuação neste tópico deveu-se a falta de apresentação de documentos comprobatórios exigidos no cumprimento dos requisitos para a fruição de isenção, especialmente o que obriga que os produtos remetidos à Amazônia Ocidental sejam adquiridos por intermédio da Zona Franca de Manaus ou de seus entrepostos.

Conforme a legislação que trata da Zona Franca de Manaus e a extensão de alguns de seus benefícios à Amazônia Ocidental, são isentas do IPI as mercadorias nacionais remetidas para a referida região, desde que: a) sejam adquiridas através da Zona Franca de Manaus ou dos entrepostos da referida ZFM nas cidades de Porto Velho, no Território de



Rondônia, Boa Vista, no Território de Roraima e Rio Branco, no Estado do Acre; b) que sejam destinadas ao consumo ou utilização na referida área.

Outra condição para o gozo do favor fiscal é a comprovação da entrada das mercadorias na referida área, que é realizada de com a emissão da Declaração de Ingresso, obtida após a transmissão de dados consubstanciados no Protocolos de Ingresso de Mercadoria Nacional - PINs, emitidos pela Superintendência da ZFM.

A AMPLA não apresentou as Declarações de Ingresso que poderia comprovar a internação da mercadoria nacional na Amazônia Ocidental. foram apresentadas apenas cópias de notas fiscais de sua emissão e o PIN que demonstra tão-somente a transmissão de dados, mas que efetivamente não comprova tal internação.

Portanto, não restando demonstrado o cumprimento dos requisitos para a utilização do benefício fiscal da isenção pela remessa à Amazônia Ocidental, só restou à Fiscalização exigir o IPI não pago com base na alíquota aplicável.

### ***Remessas em bonificação, doação ou brinde***

Nesta matéria, a AMPLA traz como argumento para a não incidência do IPI os mesmos utilizados para refutar a inclusão do valor do programa de computador na base de cálculo do Imposto, em razão de considerá-lo de prateleira, portanto, uma mercadoria de comercialização passível de bonificação, doação ou brinde.

A decisão na matéria reclama os mesmos fundamento para a tributação e classificação do programa de computador.

Não se trata de um bem de revenda, mas parte integrante da impressora, e como tal, seu valor compõe a base de cálculo do IPI.

Dessa forma, a matéria foi de fato enfrentada pela decisão recorrida conforme argumentos expostos a seguir, com os quais me alinho e também os faço minhas razões final de decidir a matéria:

"E o fato de haver notas específicas indicando a venda dos *softwares*, ainda que em algumas delas haja indicação de que a natureza da saída é **bonificação, doação ou brinde**, não é relevante para a determinação da base de cálculo do imposto. Primeiro, porque tratando-se de apenas um único produto em termos de classificação fiscal (como vimos acima), devem ser somados os valores relativos às saídas das impressoras e dos *softwares*; segundo, porque as saídas a título de **bonificação, doação ou brinde** são normalmente tributadas pelo IPI (vide o disposto no art. 192 do Regulamento do imposto)."

### ***Ofensa ao princípio constitucional do não-confisco***

Conquanto a decisão da DRJ tenha reduzido a multa de ofício ao patamar original de 75%, antes duplicada por circunstância qualificadora, insurge-se a recorrente aduzindo tratar-se de evidente ofensa ao princípio constitucional do não-confisco.

Trata-se de princípio constitucional que se dirige ao legislador e ao controle jurisdicional da constitucionalidade. A multa prevista em legislação não pode ser afastadas pelo Carf pois decorre de expressa disposição de Lei, conforme o art. 26-A PAF.

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”*

A tributação realizada no presente processo atendeu aos regramentos vigentes, não podendo o autuante, tampouco os julgadores administrativos, afastar qualquer comando normativo, eis que disposto em Leis e Decretos plenamente vigentes no ordenamento jurídico.

Ademais, qualquer pronunciamento quanto a inconstitucionalidade de lei é vedado aos membros deste Conselho, conforme enunciado da Súmula CARF nº 2, segundo o qual o *“CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

### **Recurso de Ofício**

Atualmente, o recurso de ofício tem por objeto não somente as situações previstas no art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235/72 (PAF)<sup>3</sup>, pois a redação do § 3º, do art. 70 do Decreto nº 7.574/2011, acrescentada pelo Decreto nº 8.853/2016, inclui como tema a ser revisto em instância superior a decisão que excluir da lide sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro da Fazenda, ainda que seja mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Decreto nº 7.574, de 29/09/2011:

*Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto no 70.235, de 1972, art. 34, com a redação dada pela Lei no 9.532, de 1997, art. 67).*

(...)

*§ 3º O disposto no caput aplica-se sempre que, na hipótese prevista no § 3º do art. 56, a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)*

---

<sup>3</sup> Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: I exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

O valor limite de alçada está previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 10/02/2017:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

Os valores exigidos são: IPI - R\$ 3.097,244,10; multa de ofício (reduzida) R\$ 2.322.933,09. Assim, conheço do recurso de ofício que exclui do polo passivo os sócios da pessoa jurídica.

A responsabilidade tributária atribuída aos sócios da pessoa jurídica teve fundamento legal no inciso I, do art. 137, c/c inciso II do art. 124, ambos do CTN, que reproduzo:

#### *SEÇÃO II*

##### *Solidariedade*

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*II as pessoas expressamente designadas por lei.*

#### *SEÇÃO IV*

##### *Responsabilidade por Infrações*

*Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*

*I quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

Percebe-se claramente que o tipo de responsabilidade acometida às pessoas físicas é a pessoal em razão de prática de infração conceituada por lei como crime. Por ser pessoal, exsurge a obrigatoriedade de se apontar o tipo penal e elemento subjetivo do agente.

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

*§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:*

*II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.*

A decisão recorrida bem analisou as circunstâncias agravantes e qualificadoras da infração apontadas na autuação, contudo, afastou-as. Vejam-se os fundamentos do relator, com os quais concordo e faço minhas razões de decidir quanto à inexistência de prática de crime de sonegação pelos sócios, necessário a atrair a responsabilidade de que trata o inciso I do art. 137 do CTN:

"(...)

Como bem lembrado na autuação, a constatação de conduta dolosa adotada pelo contribuinte pode acarretar o agravamento **ou** a qualificação da penalidade, tudo dependendo da conduta apurada no procedimento fiscal.

Mas, detendo-se especificamente na análise das circunstâncias **qualificadoras** (sonegação e fraude, além do conluio), ao que tudo indica, a intenção do legislador foi proteger o **núcleo** da obrigação tributária, qual seja o fato gerador de todo o desdobramento jurídico que culminará com um direito creditório em favor do Erário Público.

No que diz respeito ao IPI, a partir do momento em que o contribuinte emite a nota fiscal, sem que tal documento seja questionado nem do ponto de vista material, nem do ponto de vista ideológico, lá estão expostos todos os elementos constitutivos do crédito tributário, a saber, o sujeito passivo, o destinatário da mercadoria, a natureza desta e do negócio jurídico praticado entre as partes (venda, consignação, transferência etc.).

Portanto, neste caso, não há mais que se falar em sonegação ou fraude, porque ausente a conduta tendente a ocultar o fato gerador ou suas características essenciais.

Assim, em homenagem ao núcleo da obrigação - o fato gerador - assume relevo a nota fiscal, sobre a qual deve deitar olhos o Fisco na busca de qualificação da infração praticada: se não há nota, qualifica-se por ocultação da saída; se há nota, mas o negócio jurídico é diverso do apostado no documento, qualifica-se por alteração de natureza; se há nota, mas o valor da operação está adulterado, qualifica-se por alteração de circunstâncias materiais.

No que se refere às circunstâncias **agravantes**, uma análise detida das hipóteses legais de sua aplicação mostra que o agravamento é a forma eleita pelo legislador para reprimir condutas que, se não pertencem ao núcleo da obrigação – leia-se fato gerador – gravitam em torno deste como elementos intervenientes de comportamento doloso a ser rechaçado.

Note-se que o dispositivo pune fatores periféricos ao fato gerador, quais sejam: a reincidência específica, o não cumprimento de solução de consulta, a inobservância de exigências feitas nos livros fiscais e, hipótese recorrente, o artifício doloso na prática da infração ou ainda o retardamento do conhecimento da infração praticada.

No caso do dolo, a natureza da intenção do agente infrator, sempre quando não tiver como objeto o fato gerador, não qualifica, mas sim causa agravamento. Explicando melhor, tem-se que a natureza dolosa da ação do infrator é punida sempre que constatada nos

elementos periféricos ao fato gerador (entrega de declarações, escrituração desvirtuada etc.); contrário senso, ao se tratar do fato gerador, não teremos o agravamento, mas a qualificação.

Nos autos, houve erro de classificação fiscal. Houve a separação das notas fiscais relativas às impressoras e aos *softwares* que as acompanham.

Quanto ao fato de ser obrigatório, para a autuada, o entendimento constante da Solução de Consulta 454, de 2009, tem razão a autoridade fiscal quando menciona a regra geral de que o desconhecimento da norma não pode ser alegado em proveito de seu descumprimento.

Mas, no caso concreto, há que se considerar que a referida Solução de Consulta não se aplica a ela, de forma vinculante. Em tese, havendo outra solução em sentido diverso, a autuada poderia até suscitar um processo de divergência.

E mais: vê-se que uma das causas previstas para o **agravamento da penalidade** é a falta de observância de solução de consulta **em que é parte o agente infrator**. Assim, como é possível ter como um dos elementos para a qualificação da conduta da Impugnante o fato de deixar de observar classificação fiscal estabelecida em solução de consulta da qual não foi parte?

Portanto, nenhuma das condutas adotadas pela Impugnante ultrapassou o limite acima referido, no sentido de tocar o fato gerador da obrigação tributária.

E, assim, não se vislumbra o pressuposto necessário para aplicação da qualificação imposta pela autoridade fiscal, impondo-se a retirada do percentual da penalidade que excede os 75%."

Diante do exposto, não há reparados na decisão da DRJ que excluiu da autuação os sócios LIE TJI TJHUN, CPF nº 275.540.079-04, LIE TJI TJEN, CPF nº 168.568.899-15 e RICARDO AUGUSTO LIE, CPF nº 044.378.349-76.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto para NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira