

VOLUME III

ACÓRDÃOS DA TERCEIRA  
SEÇÃO DE JULGAMENTO E  
TERCEIRA TURMA DA CSRF

# ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP





# ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP



## Corpo diretivo do Ministério da Fazenda e CARF

Ministro da Fazenda  
Henrique de Campos Meireles

Secretário-Executivo MF  
Eduardo Refinetti Guardia

Presidente do CARF  
Carlos Alberto Freitas Barreto

Presidente da Primeira Seção de Julgamento  
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Presidente da Segunda Seção de Julgamento  
Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Presidente da Terceira Seção de Julgamento  
Rodrigo Costa Póssas

Secretário-Executivo do CARF  
Marcelo Nascimento de Araújo

## Comissão Organizadora

Francisco Marconi de Oliveira - Coordenação

Eduardo Tadeu Farah

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Marcelo Cuba Netto

Marcelo Giovanni Vieira

Ricardo Manoel de Oliveira Borges

Wilson Fernandes Guimarães

---

## ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

### Conselho Executivo

Vilson Antonio Romero

Presidente

Carmelina Calabrese

Vice-Presidente Executivo

Miguel Arcanjo Simas Nôvo

Vice-Presidente de Assuntos Fiscais

Florianio Martins de Sá Neto

Vice-Presidente de Política de Classe

Antônio Silvano Alencar de Almeida

Vice-Presidente de Política Salarial

Décio Bruno Lopes

Vice-Presidente de Assuntos da Seguridade Social

Misma Rosa Suhett

Vice-Presidente de Aposentadorias e Pensões

Creusa Dantas Gama

Vice-Presidente de Cultura Profissional

Dulce Wilennbring de Lima

Vice-Presidente de Serviços Assistenciais

Renato Albano Junior

Vice-Presidente de Assuntos Jurídicos

Manoel Eliseu de Almeida

Vice-Presidente de Estudos e Assuntos Tributários

Carlos José de Castro

Vice-Presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro

Carlos Alberto de Souza

Vice-Presidente de Planejamento e Controle Orçamentário

João Alves Moreira

Vice-Presidente de Finanças

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade

Vice-Presidente de Comunicação Social

Maruchia Mialik

Vice-Presidente de Relações Públicas

João Laércio Gagliardi Fernandes

Vice-Presidente de Assuntos Parlamentares

Paulo Correia de Melo

Vice-Presidente de Tecnologia da Informação

### Conselho Fiscal

Albenize Gatto Cerqueira

Marcia Irene Werneck

Maria Geralda Vitor

### Conselho de Representantes

AC - Heliomar Lunz

AL - Lindenbergue Fernando de Almeida

AM - Cleide Almeida Nôvo

AP - Emir Cavalcanti Furtado

BA - José Antônio Moreira Icó da Silva

CE - Tereza Liduina Santiago Félix

DF - Maria José de Paula Moraes

ES - Rozinete Bissoli Guerini

GO - Crésio Pereira de Freitas

MA - Antonio de Jesus Oliveira de Santana

MG - Ilva Maria Franca Lauria

MS - Isabel Nascimento Elias Pereira

MT - Benedito Cerqueira Seba

PA - Maria Oneide Santos

PB - Maria dos Remédios Bandeira

PE - Rita de Cássia Cavalcanti Couto

PI - Lourival de Melo Lobo

PR - Ademar Borges

RJ - José Arinaldo Gonçalves Ferreira

RN - Maria Aparecida Fernandes Paes Leme

RO - Francisco Raia

RR - André Luiz Spagnuolo Andrade

RS - César Roxo Machado

SC - Luiz Carlos Aguiar da Silva

SE - Jorge Cezar Costa

SP - Sandra Tereza Paiva Miranda

TO - José Carlos Rego Morais

# Sumário

Normas gerais. Planejamento tributário. Operações simuladas – conceito.....	7
Multa de Ofício. Qualificação por conduta dolosa.....	25
Cide. Royalties. Licença de uso e distribuição. Software.....	41
Classificação fiscal. Display de cristal líquido.....	53
Classificação fiscal. Multas aduaneiras. Fatura sem os requisitos necessários.....	103
Classificação fiscal. Revisão aduaneira. Cimento.....	119
COFINS. Instituições financeiras.....	139
COFINS-Importação. Adicional de 1%.....	155
Comércio exterior. Cabimento de revisão aduaneira.....	179
Comércio exterior. Interposição fraudulenta. Ocultação.....	215
Comércio exterior. Interposição fraudulenta. Ocultação.....	319
Simulação. Inexistência de finalidade comercial.....	319
Comércio exterior. Interposição fraudulenta.....	337
Responsabilidade. Cessão de nome. Pessoa física.....	337
Comércio exterior. Ônus probatório na interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior ....	353
Comércio exterior. Presunção de operação por conta e ordem de terceiro.....	377
Comércio exterior. Valoração aduaneira.....	401
Comércio exterior. Valoração aduaneira.....	421
Comércio exterior. Valoração aduaneira. Royalties.....	447
II/IPI. Classificação fiscal. Central automática para comutação e controle.....	459

IPI. Creditamento. Insumos não tributáveis, isentos ou alíquota zero.....	473
IPI. Dedução da base de cálculo. Descontos. Planejamento tributário abusivo.....	509
IPI. Princípio da noventena na majoração de alíquota.....	535
IPI. Requisitos para fruição de benefício fiscal de redução de alíquota.....	549
IPI. Valor tributável mínimo. Empresas interdependentes.....	567
Normas gerais. Planejamento tributário abusivo. Subfaturamento. Ônus da prova.....	587
PIS. Base de cálculo.....	601
PIS/COFINS. Ágio. Subscrição de ações.....	613
PIS/COFINS. Conceito de insumos.....	643
PIS/COFINS. Fundação educacional.....	685
PIS/COFINS. Regime monofásico.....	699
PIS/COFINS. Zona Franca de Manaus. Isenção.....	719



Normas gerais. Planejamento tributário. Operações simuladas – conceito.





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

**Processo nº** 19515.722111/2012-41  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 3302-003.138 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2016  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EUCADEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

**SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo tentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 28/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório do acórdão de piso nº 16-60.621:

*1. EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos a fiscalização constatou algumas irregularidades referentes ao ano-calendário de 2008, narradas no Termo de Verificação Fiscal -PIS (fls. 320/328) e no Termo de Verificação Fiscal -COFINS (fls. 329/337). Transcrevo trechos do Termo de Verificação Fiscal -PIS, que aborda as mesmas irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal -COFINS:*

*As mudas clonais são plantadas nos viveiros, entretanto, as florestas resultado das mudas plantadas estão localizadas nas fazendas da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Aliás, tais fazendas são filiais da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, como veremos abaixo na análise do Item 2 do Termo de Intimação nº05/2012. Além disto, na resposta de lavra da própria EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO (CNPJ:56.643.018/0001-66) referente ao **Item 03 do Termo de Intimação 05/2012, contém demonstrativos onde as fazendas elencadas tem o mesmo CNPJ de 08 dígitos (CNPJ:56.643.018/), e ainda, são expressamente denominadas pela própria EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO como fornecedoras de madeira** (folhas 02 a 07 do documento citado). Ressalte-se a planta da descrição do processo produtivo da empresa apresentado, quando da resposta ao item 02 do Termo de Intimação nº04/2012(documento em anexo).Onde (ica provado que as florestas de eucalipto (icam nas fazendas da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMERCIO. Logo, se a floresta (or de **propriedade de terceiros** o direito de **contrato de exploração por prazo determinado** poderia ser amortizado anualmente no aspecto (iscal e contábil,mas se a **floresta for própria** o que parece ser o caso, haveria exaustão anual no aspecto contábil e (iscal dos insumos utilizados na formação das (lorestas(como custo ou encargo), resultante da sua exploração.E, ainda, a EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO alegue que a floresta não seja de sua propriedade caberia a mesma aplicar a quota de exaustão no **contrato de exploração por prazo indeterminado (...)***

*Logo, há necessidade da fiscalização **glosar os valores das operações consideradas como aquisições de madeira por parte da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e incluídas indevidamente na linha 02, da Ficha 06 A das DACON(s), visto que a EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO **não adquiriu de fato a madeira (insumo para produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda no caso concreto)**. E, ainda, tais glosas baseiam-se nos valores das notas fiscais de entrada por afronta ao art.3º, § 3º, inciso I c/c o art.3º, inciso II, ambos dispositivos da Lei nº10.637/2002.E caso a EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO quisesse gozar de algum desconto de crédito, **relativo a formação de florestas**, deveria proceder na forma do art.3º, §1º, inciso III da Lei nº10.637/2002 c/c o inciso VII do art.3º do mesmo Diploma Legal, ou seja, no caso de amortização Incorrido no mês, já que a exaustão não está amparada para **reconhecimento de desconto de crédito de PIS no Regime Não-Cumulativo da Lei***

nº10.637/2002. E na visão da fiscalização, **não existe no aspecto material** (núcleo da hipótese de Incidência do fato gerador) a operação de aquisição de madeira por parte da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO junto a AGRO-FLORESTAL. Configurando-se em tese o delito previsto no art. 72 da Lei n.º4502/1964 c/c o art. 1.º, inciso II da Lei n.º8.137/1990. O que gera em consequência a aplicação da multa administrativa qualificada de 150% com fulcro no art.44 da Lei n.º9430/1996(com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007).

**B)-Quanto ao Item 2 o contribuinte informa os CNPJ(s) das fazendas que são filiais da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, e consideradas por ela própria como fornecedoras de madeira;**

(...)

Ora o contribuinte informa, ainda, no item 03 a relação de notas fiscais do fornecimento de madeira, ocorridas em 2008. Vale destacar, os demonstrativos apresentados pelo contribuinte. Tais demonstrativos, por si só, comprovam serem as **fazendas fornecedoras de madeira** filiais da EUCATEX S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO(CNPJ:56.643.018/0001-66). Basta comparar o CNPJ(s) das fazendas elencadas pelo contribuinte com o CNPJ da Matriz;

(...)

A Fiscalização vislumbrou, ainda, a necessidade de glosar também parte dos créditos existentes na **linha 07, da Ficha 06 A, das DACON(s) do ano-calendário 2008**, relativos a **despesas de armazenagem e fretes de operação de venda**. Em razão da exegese do art.3º, inciso IX da Lei n.º isto é, o dispositivo citado determina expressamente que o reconhecimento do crédito de armazenagem e frete se vincula aos casos do incisos I e II do art.3º do mesmo da Lei n.º 10.637/2002. E tais insumos somente poderão ser descontados como crédito quando a pessoa jurídica adquira bens e serviços considerados como insumos de outra pessoa jurídica(art.3º,§3º, inciso I da Lei n.º10.637/2002). O que não é o caso, conforme largamente exposto acima. Assim sendo, é forçoso reconhecer que parte desta despesa de armazenagem e frete disposta nas DACON(s) foi usada indevidamente para armazenagem e frete de produtos com **matéria-prima** (no caso concreto madeira), que não foi incluída nos benefícios da Lei n.º10.637/2002. Inclusive, o art. 111, inciso I da Lei n.º5172/1966(Código Tributário Nacional) determina que interpreta-se **literalmente a legislação** que disponha sobre **exclusão do crédito tributário**. Assim sendo, a fiscalização apurou a glosa de parte da despesa de armazenagem e frete usando a **proporção** existente entre os valores dispostos nas linhas 02(**Bens Utilizados como Insumos**) e 07(**Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda**) da Ficha 06A, das DACON(s), partindo-se da glosa de linha 02 para chegar se ao valor da glosa da linha 07(**diretamente proporcional**), conforme Demonstrativo de glosa de despesa de armazenagem e frete(em anexo). Ficando configurado em tese o delito previsto no art. 72 da Lei n.º4502/1964 c/c o art.1º, inciso II da Lei n.º8.137/1990. O que gera em consequência a aplicação da multa administrativa qualificada de 150% com fulcro no art.44 da Lei n.º9430/1996(com a redação dada pela Lei n.º 488/2007).

(...)

Vale destacar, que na visão da fiscalização ocorre uma **unicidade da atividade empresarial** das duas empresas citadas acima(EUCATEX S.A e EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA), quando constata-se na **cláusula 3º do Contrato Social da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA** um específico objeto social: **"o cultivo de mudas e florestas próprias ou adquiridas de terceiros, que se**

destinem ao corte para comercialização".Explicando melhor chega-se a um abuso de forma ou até mesmo abuso de direito.Ora vejamos se a EUCATEX S.A controla 99% do capital da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. e a EUCATEX S.A cede suas fazendas para sua controlada cultivar e **supostamente vender** para ela mesma o insumo madeira que tem um alto valor agregado.Diante do exposto, chega-se a seguinte conclusão: não existe atividade complementar entre as duas empresas em questão, mas disfarçada unicidade de propósito negocial.

(...)  
Logo, ra visão da fiscalização: não há efetivamente operação de compra e venda de madeira entre **EUCATEXS.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e a **AGRO-FLORESTAL** (CNPJ:07.580.377/0001-06), nome empresarial:EUCATEXIMOBILLÁRIA LTDA, pois no máximo existiria um contrato de **exploração de florestas** por prazo(determinado ou indeterminado), e não o negócio jurídico de compra e venda de madeira entre as duas pessoas jurídicas citadas **do mesmo grupo econômico**, conforme afirmado pelo próprio sujeito passivo.

(...)

E além disto, por tudo que está descrito acima, há fortes indícios de que as florestas de eucaliptos são de propriedade da EUCATEX S.A.INDÚSTRIA E COMÉRCIO, o que significaria a existência de exaustão na exploração de recursos florestais.Ora, não é a própria EUCATEX S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO que afirma serem as suas fazendas(filiais da mesma)fornecedoras da madeira, o que é fato conforme constata-se no CNPJ das fazendas.Inclusive, há glosa parcial das despesas de crédito de armazenagem e fretes na operação de venda de mercadoria, quando parte das mesmas são utilizadas em insumos, no caso madeira, não adquirida de terceiros.Assim sendo, em tese, há dolo específico para caracterização do delito fiscal previsto no art.72 da Lei nº4502/1964, conforme exposto acima.

2. Em face das irregularidades apuradas foram lavrados os seguintes autos de infração:

a- Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 338/339): Valor do crédito tributário de R\$ 82.378.318,47, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2012, fundamento legal citado nas fls. 340/344 ;

b- Auto de Infração da Contribuição para o o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fls. 363/364): Valor do crédito tributário de R\$ 87.200.267,11, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2012, fundamento legal citado nas fls. 364/368;

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 305/318 em face de FLÁVIO MALUF, OTÁVIO MALUF, JOSÉ ANTÔNIO GOULART DE CARVALHO, CLÁUDIO FERREIRA DE OLIVEIRA e EDISON MASAYUKI TAMURA.

A empresa autuada e os sujeitos passivos solidários: FLÁVIO MALUF, OTÁVIO MALUF e JOSÉ ANTÔNIO GOULART DE CARVALHO foram cientificados dos autos de infração em 17/11/2012 (fls. 388, 307, 310 e 319), ao passo que os Srs EDISON MASAYUKI TAMURA e CLÁUDIO FERREIRA DE OLIVEIRA foram cientificados dos autos em 16/11/2012 e 19/11/2012, respectivamente (fls. 313 e 316). Os contribuintes apresentaram uma mesma peça impugnatória, de fls. 393/424, em 19/12/2012, da qual destaco:

a- a responsabilidade somente pode ser redirecionado nas hipóteses em que os diretores e gerentes agirem com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, o que NÃO se comprovou ter ocorrido;

b- o Sr. AFRF simplesmente lavrou o Termo de Sujeição Passiva sem contudo indicar de maneira clara e inequívoca qual o fundamento legal para inclusão dos diretores e gerentes no pólo passivo da obrigação tributária. Ademais, como cediço e já pacificado, o mero inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal;

c- as decisões do E. STJ são claras no sentido de que o redirecionamento deve ser precedido de efetiva comprovação, pela Fazenda Pública, de que os diretores e gerentes efetivamente tenham agido de forma irregular, ilegal;

d- para fins de constituição do crédito tributário, o Sr. AFRF simplesmente considerou o valor contábil das compras como o valor supostamente devido pela impugnante, quando o correto seria retirar tais valores da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, proporcionalmente às respectivos alíquotas;

e- no tocante à glosa das despesas com frete e armazenagem, o Sr. AFRF utilizou os valores efetivos referentes à aquisição de madeira da Agro-Florestal Ltda. para realizar um cálculo proporcional, ou seja, sem qualquer documento comprobatório de que tais números representam de fato o quantum gasto nessas operações;

f- não se pode deixar de mencionar que o Sr. AFRF adotou para a mesma operação critérios distintos, uma vez que partes das notas fiscais foram consideradas válidas e outras não, as quais deveriam, da mesma forma, ter servido de base para o AI, ora guerreado (doc. 03);

g- No Código Civil, a simulação nos atos jurídicos ocorre quando aparentemente conferirem ou transmitirem direitos a pessoas diversas das a quem realmente conferem; quando contiveram declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, ou quando os instrumentos particulares forem antedatados ou postdatados. A partir dessa definição é possível depreender que o caso em exame não pode ser atacado pelo Fisco sob o prisma da simulação, pois, as partes existem, praticam efetivamente negócio jurídico de compra e venda de madeiras, não há impedimento legal para tanto e seguem todas as formalidades exigidas;

h- o conjunto de atos lícitos praticados pelo contribuinte, que tenham como objetivo diminuir sua carga tributária, ou seja, elisão fiscal, são legítimos, de modo que não são por excelência atos simulados ou fraudulentos;

i- No caso em questão, as empresas têm sede própria, contabilidade e pessoal administrativo e operacional individualizados, conforme atesta o Relatório Anual de Informações Sociais -RAIS (doc. 04) e recolhimento de INSS da Agro-Florestal (doc. 05), de modo que ambas apuram e recolhem seus impostos. Não há mútuos entre as empresas, o que demonstra a independência financeira e operacional da Impugnante, bem como da sua fornecedora, sendo irrelevante o fato de serem do mesmo grupo econômico;

j- para caracterização do planejamento tributário, a presença da vantagem econômica é motivo imprescindível. No entanto, no caso em questão, em nenhum momento o Sr. AFRF demonstrou que a operação resulta numa elisão fiscal;

*k- é indubitável que não se trata de planejamento tributário, tal pouco há atos simulados, uma vez que todas as operações são efetivamente reconhecidas no plano real, contábil e fiscal, uma vez que tais operações são computadas nas apurações dos respectivos tributos incidentes, razão pela qual não se trata de mesma empresa e tais aquisições devem ser consideradas como insumos, e como tal base de crédito PIS/COFINS;*

*l- requer seja recebida a presente **Impugnação para anular in totum o lançamento impugnado**, haja vista seu inequívoco erro de constituição, determinando seu cancelamento imediato;*

*m- Caso assim não entenda esse D. Órgão Julgador, seja, no mérito julgada procedente a impugnação para cancelar o auto de infração, afastando-se a absurda imposição de simulação feita pelo Sr. Agente Fiscal, e validando a operação praticada pela Impugnante, inclusive com o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS decorrentes da aquisição de madeira de pessoa jurídica independente.*

*O julgamento foi convertido em diligência, por meio do Despacho de fls. 589/590, com o intuito de se obter uma melhor instrução processual.*

*Ao término dos trabalhos de diligência, a fiscalização elaborou o Relatório Fiscal de fls. 598/603, no qual opina pelo cancelamento da glosa de créditos relativos a despesas com frete e armazenagem e concorda que equivocou-se ao considerar como crédito de PIS e de COFINS aquilo que na realidade era de base de cálculo dos créditos.*

*A respeito deste relatório, o contribuinte manifestou-se nas fls. 608/613, nas quais reitera os fundamentos da impugnação.*

*É o relatório."*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente a impugnação apresentada pela fiscalizada nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Ano-calendário: 2008*

*AQUISIÇÃO DE PRODUTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. É necessária a produção de provas robustas, para se descaracterizar a operação de compra e venda.*

*CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. Os gastos com fretes e armazenagem glosados pela fiscalização devem ser discriminados, caso contrário ocorrerá cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Ano-calendário: 2008

*AQUISIÇÃO DE PRODUTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. É necessária a produção de provas robustas, para se descaracterizar a operação de compra e venda.*

*CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. Os gastos com fretes e armazenagem glosados pela fiscalização devem ser discriminados, caso contrário ocorrerá cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.*

*Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado*

Considerando que a decisão piso tenha exonerado o crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, previsto na Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Conforme se extrai dos autos, a Interessada é empresa de direito privado e tem como objeto social a fabricação de madeira laminada e de chapas de madeira compensada, prensada e aglomerada, devidamente inscrita no CNPJ (MF) sob o nº 56.643.018/0001-66.

Em 14 de junho de 2005, a Interessada juntamente com o Sr.º José Antônio Goulart de Carvalho constituíram a empresa denominada Eucatex Agro-Florestal Ltda., inscrita no CNPJ (MF) sob o nº 07.580.377/0001-06, para realização das seguintes atividades:

*"A sociedade tem por objeto: a) o cultivo de mudas e florestas próprias ou adquiridas de terceiros, que se destinem ao corte para comercialização, consumo, além de prestar consultoria ambiental; b) a produção agrícola e de fibras vegetais; c) a participação em outras empresas na qualidade de quotista ou acionista; d) a importação e exportação em geral; e) a representação por conta própria ou de terceiros e atividades ligadas ao presente objeto; f) prestação de serviços relacionados com o presente objeto."*

O capital social da sociedade Eucatex Agro-Florestal Ltda foi dividido da seguinte forma:

Nome	Quotas	Valor
Eucatex S/A Indústria e Comércio	9.900	9.900,00
José Antônio Goulart de Carvalho	100	100,00

Já em 22 de novembro de 2007, por meio de ordem judicial proferida nos autos da Recuperação Judicial nº 7220-1/05, em trâmite perante a 3ª Vara Cível da Comarca de Salto em São Paulo, a Interessada transferiu, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. os seguintes imóveis de sua propriedade (vide documentos de fls.555-583):

1. Rua Ribeirão Preto, 811 - Casa 01, Município de Salto, Estado de São Paulo, CEP. 13.322-010;

2. Estrada Municipal Botucatu-Itatinga, s/nº, Km 14, Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-970, Fazenda São Francisco de Assis;

3. Estrada Municipal Rubião Júnior, s/nº, Km 13, Município Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-000, Fazenda João Paulo II;

4. *Bairro Três Cruzes, s/nº, Município de Elias Fausto, Estado de São Paulo, CEP. 13350-000, Fazenda São Pedro;*
5. *Bairro Cruz das Almas, s/nº, Município de Itu, Estado de São Paulo, CEP. 13301-331, Fazenda Santa Luzia,*
6. *Bairro do Jacu, s/nº, Município de Itu, Estado de São Paulo, CEP. 13301-331, Fazenda Nossa Senhora da Conceição;*
7. *Fazenda Santo Agostinho, s/nº - Município de Salto de Pirapora, Estado de São Paulo, CEP. 18160-013;*
8. *Bairro Pirambóia, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda São Judas Tadeu III;*
9. *Estrada Itatinga Angatuba, Km 18 - Bairro dos Veados, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda São Jo-a do Bromado;*
10. *Estrada Conduz a Estrada Oiti, Km 16, s/nº, Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-750, Fazenda Santa Fé;*
11. *Rodovia Municipal Itatinga Angatuba, Km 17, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Santa Irene;*
12. *Rodovia SP-191, Km 15,5, Município de São Manuel, Estado de São Paulo, CEP. 18650-000 - Fazenda São Manuel;*
13. *Estrada Itatinga-Angatuba, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Boa Esperança II;*
14. *Estrada Itatinga, Km 16, s/nº - Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Avaré;*
15. *Estrada Municipal Itatinga Botucatu, s/nº - Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-750, Fazenda Morrinhos;*
16. *Estrada Municipal s/nº - Km 4, s/nº, Município de Avaré, Estado de São Paulo, CEP. 18701-175, Fazenda Rio Pardo;*
17. *Estrada Municipal São Miguel Arcanjo Capão Bonito, s/nº, Município de Capão Bonito, s/nº - Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda Vitória;*
18. *Estrada Municipal Capão Bonito/São Miguel Arcanjo, s/nº Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda Paranapanema;*
19. *Estrada Municipal São Miguel Arcanjo/Capão Bonito, s/nº Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda São/Tomé;*
20. *Bairro Ferreira das Almas, s/nº, Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda Planalto;*
21. *Bairro São Roque Novo, s/nº, Município de Bofete, Estado de São Paulo, CEP. 18.590-000, Fazenda Santa Terezinha I;*
22. *Estrada Municipal de Buri, s/nº, Município de Buri, Estado de São Paulo, CEP. 18.290-000, Sítio São Benedito;*
23. *Estrada Municipal Itatinga-Avaré, km 18, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18.690-000, Fazenda Liberdade;*

24. *Junto à Represa Jurumirim/Encravada na Fazenda Veados, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18.690-000, Fazenda Santa Adelaide;*

25. *Rodovia SP 147 à 8 Km da Rodovia SP-300, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18700-000, Fazenda Coronel Delfino;*

26. *Estação Barra Grande Km 7 Entrada à Direita, s/nº, CEP. 18700-000, Município de Avaré, Estado de São Paulo, Fazenda 2T,*

27. *Estrada Municipal Presidente Alves a Gália, s/nº, Município de Presidente Alves, Estado de São Paulo, Fazenda Boa Esperança;*

28. *Km 15 da Estrada antiga Paranapanema, s/nº, Município de Avaré, Estado de São Paulo, CEP. 18700-000, Fazenda Santa Filomena;*

29. *Estrada Municipal Itatinga à Pardinho, Km 5, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Figueira;*

30. *Estrada Botucatu à Piapara, Km 11, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda Alvorada;*

31. *Estrada Municipal Presidente Alves Garça, Km 20 - Município de Presidente Alves, Estado de São Paulo, CEP. 16670-000, Fazenda Nova Esperança;*

32. *Estrada Botucatu/Piapara, Km 26 - Município de Anhembi - Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda Barra Mansa;*

33. *Estrada da Barra Km 35 - Município de Itatinga - Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda ACN; e,*

34. *Rodovia Marechal Rondon, Km 29, Distrito Vitoriana, Bairro Cezar Neto, Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-970 Fazenda Estiva.*

A motivação da decisão judicial foi proferida nos seguintes termos:

"(...)

*Realizada perícia contábil (fls. 2984/3061), concluiu o perito que, caso a integralização de bens tivesse se efetivado, não teria restado prejuízo patrimonial à empresa recuperanda, em especial porque detém mais de 99% das ações da empresa EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. A integralização consistiria em manobra empresarial objetivando redução da contribuição previdenciária relativa ao empregador. Segundo entendimento do INSS, a contribuição deveria ser calculada sobre o faturamento total da empresa e não mais sobre o valor da folha de pagamento (fls.2990 e 3009).*

*Conforme destacou o representante do Ministério Público (fls.3.064):*

***Ao efetivar a transferência das propriedades rurais, a empresa recuperanda procurou gerir seu patrimônio na órbita do que se entende por ativo permanente. Ou seja, não teve por objetivo alienar ou onerar bens do seu ativo permanente, mas movimentá-los dentre das sub-contas que os especificam.***

***A manobra societária, em resumo, procurou migrar os bens da sub-conta imobilizados (inerentes às atividades da empresa) para a de investimentos (não inerentes às atividades da empresa). Tal agir, contudo, não acabou por desfalcar o***

**ativo permanente da recuperanda, que, de uma forma ou de outra, continua contando com as propriedades rurais que seriam transferidas.**

*Portanto, verifica-se que o ato jurídico praticado pela autora não acarretou danos aos credores ou consistia em ato fraudulento, razão pela qual não se pode considerar a hipótese da convalidação da recuperação judicial em falência.*

*Embora financeiramente a integralização do capital possa ser entendida como transferência entre contas, juridicamente constitui verdadeira alienação de bens, a exigir a necessária autorização judicial ( Lei nº 11.101/05, artigo 66).*

*Conquanto o objetivo do negócio jurídico fosse simples, sua materialização envolvia a transferência de inúmeras propriedades rurais para a subsidiária. Uma vez concretizada, os bens poderiam eventualmente responder por dívidas da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. e também serem alienados sem as restrições de uma empresa em recuperação judicial.*

*Portanto, escoreito o procedimento adotado pela Oficial do Registro de Imóveis. Inúmeras são as irregularidades apontadas, mas não todas de interesse do juízo da recuperação. Diversas são afeitas ao ato registrário e deverão ser oportunamente enfrentadas ou sanadas pela recuperanda.*

*Como a escritura de compra e venda foi lavrada sem observância dos artigos 66 e 69, da Lei nº 11.101/2005, deverá a recuperanda realizar nova escritura ou ratificar a anterior, observando as normas legais mencionadas.(...) (destacado)*

Dado isso, nos termos da cláusula 2ª, da 4ª Alteração Contratual datado de 22 de novembro de 2007 (fls.257-284), a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. constituiu uma filial para cada imóvel recebido a título de integralização.

Face às alterações societárias procedidas, verifica-se que a Interessada deixou de ser proprietária dos referidos imóveis, centralizando o plantio e cultivo de eucaliptos na empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda.

Concernente as operações realizados no exercício de 2008, alvo da fiscalização, a Interessada adquiriu da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., por meio de operação de compra e venda, insumos (árvores em pé) para ser utilizado em seu produtivo, tendo apurado e utilizado créditos de PIS e de COFINS.

Ao que consta dos autos, a operação era realizada da seguinte forma:

**A)** A interessada por meio de suas filiais (Eucatex S/A Indústria e Comércio - CNPJ 56.643.018/0001-66) adquiria da empresa Eucatex Agro-Florestal, CNPJ 07.580.377/0001-06, madeiras (árvores em pé) para ser utilizada em seu processo produtivo;

**B)** Por conta do Regime Especial concedido pelo Governo do Estado de São Paulo, abaixo (fls.552-554), quando a operação estava relacionada a aquisição de árvores em pé, a Interessada e suas filiais ao assumir o encargo de retirar o material eram obrigadas a emitir notas fiscais de compra. Nesse momento a Interessada procedia o registro contábil das operações e apurava o crédito de PIS/COFINS.

*Art. 1º - Nas aquisições de matérias-primas constituídas por madeira, raiz de mandioca e goma-resina de pinus elliotis, feitas a fornecedores deste Estado, quando a requerente assumir o encargo de retirar ou transportar as mercadorias, serão estas acompanhadas no seu trânsito por nota fiscal de entrada de subsérie especial emitida pelo estabelecimento destinatário.*

*Art. 3º - A interessada exigirá de cada estabelecimento de produto a emissão de uma nota fiscal de produtor, no último dia do mês, à vista dos totais registrados nas "Fichas de Controle", referida no artigo anterior, englobando os fornecedores havidos nesse mês.*

*2. Fica o presente regime especial averbado para os estabelecimentos filiais da interessada arrolados a seguir:*

*2.1 Estrada de Buri, s/nº (...) CGC: 38.991.592/0010-14;*

*2.2. Estrada Municipal do Ibiti, s/nº (...) CGC: 38.991.592/0013-67*

*2.3. Estrada Municipal Botucatu a Itatinga, s/nº CGC: 56.643.018/0097-08*

*(g.n.)*

**C)** Após a retirada da madeira pela filial da Interessada, o produto era transferida à Matriz para industrialização;

**D)** A empresa Eucatex Agro-Florestal estava desincumbida de emitir nota fiscal de venda, pr conta do regime especial e da Consulta nº 526/2001, de 19 de setembro de 2001.

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfretamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues<sup>1</sup>:

*"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.*

*Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).*

Segundo Silvio de Salvo Venosa<sup>2</sup> caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

*"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.*

*A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.*

*Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".*

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto<sup>3</sup>:

*"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. É requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César Garcia Nova.*

*No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.*

*A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.*

<sup>1</sup> Rodrigues, Silvio - Direito Civil - Parte Geral. vol. 1 - São Paulo - Saraiva, 2000 0 30ª Edição. - pag. 222-228

<sup>2</sup> VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pág. 523.

<sup>3</sup> BARRETO, Paulo Ayres: Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."*

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

*"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

*"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 10194.771)*

Depreende-se dos citados ensinamentos que simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo, porém, subsistirá o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma.

Por isso, incumbe ao Fisco desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que não de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as

propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.*

*Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.*

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico.

Neste ponto, destaco parte do voto proferido pelo julgador de piso:

*O simples exame destes processos de produção não permite concluir que as fazendas fornecedoras de madeira estariam localizadas nas propriedades do impugnante. As descrições somente indicam as etapas de produção que se inicia no viveiro de mudas, em seguida estas mudas são plantadas nas fazendas, e após o corte das árvores estas são estocadas e levadas à fábrica.*

*O simples fato de a "floresta de eucaliptos" estar na seqüência entre o "viveiro de mudas" e a fábrica, não indica necessariamente que as fazendas produtoras de madeira sejam de propriedade do impugnante.*

*Os textos contidos nestes documentos também não trazem subsídios capazes de determinar que as fazendas seriam de propriedade do contribuinte. Consta somente a seguinte informação, incapaz de determinar quem seria o proprietário das fazendas: "o viveiro produz 23 milhões de mudas clonais por ano para as 73 fazendas, que abastecem a unidades fabris".*

Além disso, existem outros fatos comprovados pela Interessada que afastam qualquer indício de simulação nas operações sob análise, a saber: (i) as empresas possuem sede própria; e (ii) contabilidade e funcionários individualizados.

Conclusão diversa chegaria se a fiscalização demonstrasse de forma contundente que os locais de onde são extraídos os insumos eram de propriedade da Interessada; que a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. não mantinha registros e inscrições fiscais próprias; que não possuía empregados; e que não celebrava seus próprios negócios.

Não bastasse isso, é imperioso destacar que a simples criação de uma empresa com o objetivo de reduzir a carga tributária, por si só, não caracteriza infração fiscal, tampouco é suficiente para desconsiderar os atos e negócios realizados com amparo legal.

Nesse sentido:

*COFINS -DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL -DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE-SIMULAÇÃO-INOCORRÊNCIA -ART.116, § ÚNICO DO CTN. Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (Acórdão n.º 3402001.908 da 4ª Câm., sessão de 26/09/12)*

Como se vê, o fato de uma empresa desmembrar suas atividades para reduzir a carga tributária, não pode e não deve ser vista pelas autoridades competentes como ato ilícito. Isto porque, para obter o melhor resultado em uma economia instável com altos índices de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam equacionar seus custos tributários, desde que respeitada as legislações pertinentes a cada tributo, é o planejamento tributário.

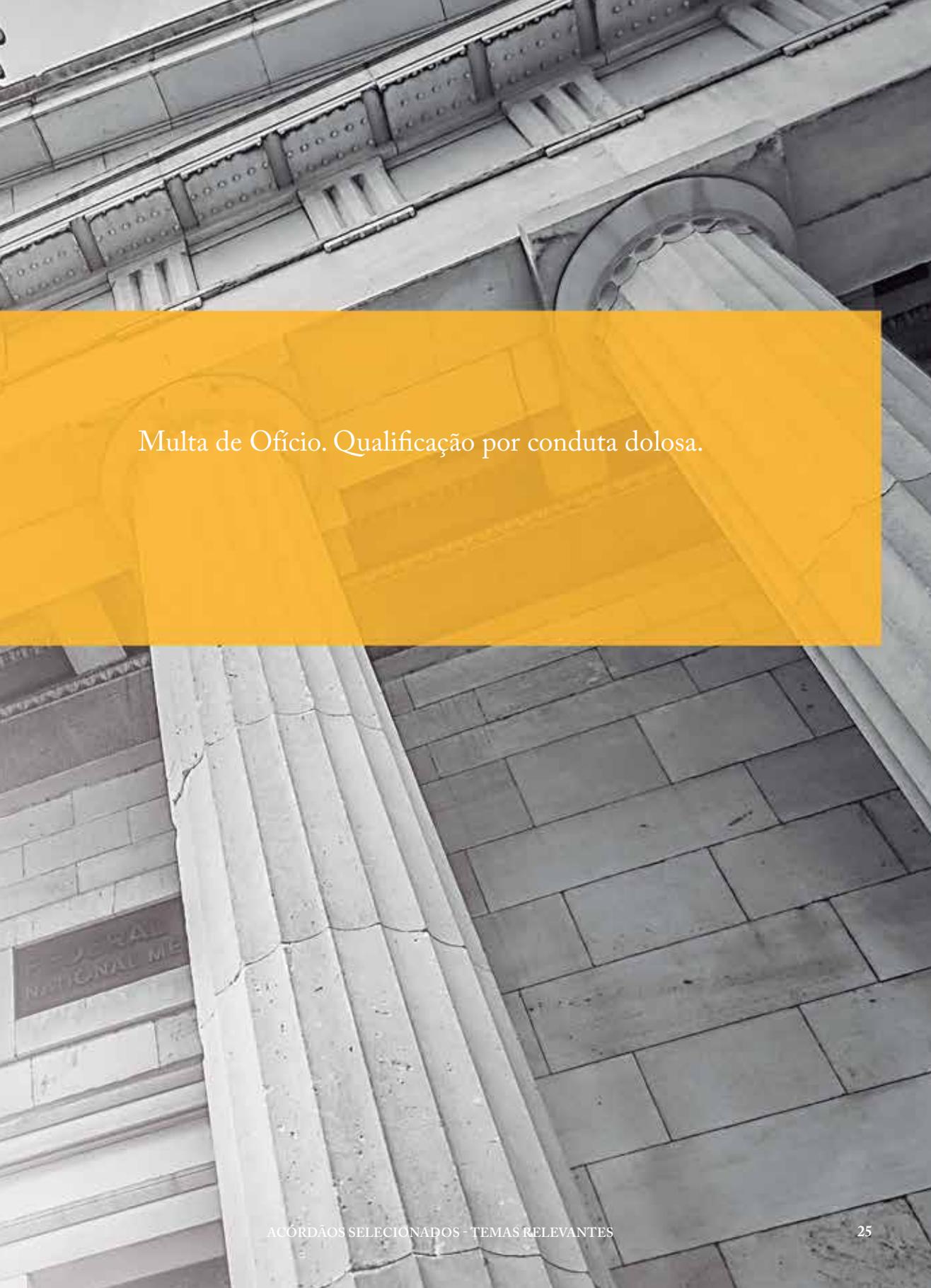
Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo-se integralmente a decisão de primeira instância.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Walker Araujo - Relator





Multa de Ofício. Qualificação por conduta dolosa.





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

**Processo nº** 19515.001247/2006-75  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-002.832 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2016  
**Matéria** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**Recorrente** Victory São Paulo Com. Internacional Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/05/2000, 01/11/2000 a 30/11/2000, 01/07/2001 a 31/07/2001

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE.** Não se aplica a prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal, consoante a Súmula CARF nº 11.

**DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO.** Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a consequente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN. Reconhecida a decadência das competências de 31/05/2000 e 30/11/2000.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.** Somente é cabível a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.** Verificada pelo agente fiscal a conduta dolosa de apresentação de DCTF com informações em desacordo com a escrita fiscal, para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é imperiosa a aplicação da multa qualificada (150%), nos termos da Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, José Henrique Mauri, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Semíramis de Oliveira Duro.

### Relatório

Trata-se recurso voluntário interposto contra decisão da 6ª Turma da DRJ de São Paulo (Acórdão nº 16-18.071), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento de Cofins, decorrente de diferenças apuradas no cotejo entre as declarações DCTF e a escrituração contábil e fiscal da empresa Victory.

Em apertada síntese, nos autos desta ação fiscal, é possível elencar os seguintes elementos principais: 1) A empresa Victory não apresentou nenhuma defesa; 2) A responsabilidade solidária de Liu Kiu An (ora recorrente) foi imposta pela prescrição do art. 124, I do CTN; 3) Foi comprovado esquema fraudulento subjacente para sonegação de tributos devidos; 4) Houve aplicação de multa qualificada (150%) e 5) Está em cobrança, o saldo apurado da COFINS, de 31/05/2000 (R\$ 148.800,90), 30/11/2000 (R\$ 2.700,04) e 31/07/2001 (R\$ 47.307,63), acrescidos de multa qualificada e juros de mora.

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

4. O processo em exame, constituído de três volumes e numerado até a folha 428, versa sobre lançamento de ofício efetuado contra a contribuinte acima pela DEFIS/SPO em 19/06/2006 com o objetivo de formalizar a exigência de débitos de Cofins relativos aos meses de maio de 2000, novembro de 2000 e julho de 2001, resultantes de diferenças apuradas entre os valores consignados na escrita da empresa e aqueles declarados em DCTF, conforme registra o auto de infração anexo às fls. 6/8, cujos demonstrativos se acham nas fls. 9/10.

5. Segundo o minucioso relato contido no Termo de Conclusão Fiscal nº 2, anexo às fls. 369/390, alicerçado no Relatório de Fiscalização anexo às fls. 42/64, a ação fiscal em exame originou-se de exaustiva operação de investigação empreendida no Estado de São Paulo pelo Serviço de Pesquisa e investigação da Receita Federal do Brasil. Atuando em conjunto com a Polícia Federal e a Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com o devido amparo de mandados judiciais de busca e apreensão e mandados de procedimento fiscal (MPF) emitidos pela DEFIS/SPO, o referido Órgão constatou a existência de uma complexa organização que envolvia várias empresas de fachada (dentre elas a autuada), constituída com o fito de comercializar produtos importados de forma fraudulenta. Verificou também que a referida organização era controlada por Liu Kuo An, cidadão chinês residente em São Paulo, cuja participação no esquema ilícito foi comprovada pelo exame da copiosa documentação encontrada em sua residência e em outros domicílios fiscalizados durante a operação.

6. A contribuinte em epígrafe tomou conhecimento do auto de infração em 03/07/2006, como atesta o aviso de recebimento juntado na fl. 397. Já Liu Kuo An, na qualidade de contribuinte solidário, foi cientificado em 23/06/2006 na pessoa de

um de seus procuradores, cuja assinatura figura no auto de infração (fl. 7), no termo referido no parágrafo precedente (fl. 390) e no Termo de Encerramento (fl. 391).

7. Não obstante tenha sido regularmente notificada, a empresa não apresentou impugnação no decurso do trintídio legal nem se manifestou nos autos até esta data. O referido Liu Kuo An, por sua vez, impugnou o feito por meio de arrazoado juntado nas fls. 400/411, instruído pelos documentos das fls. 412/424, no qual apresenta os seguintes argumentos:

a) O impugnante foi intimado, na condição de contribuinte solidário, por supostamente controlar a parte comercial da organização, a efetuar o recolhimento do crédito tributário objeto do auto de infração lavrado contra “Victory São Paulo Comércio Internacional Ltda.”

b) Preliminarmente, é sabido que a pessoa jurídica é representada por seus sócios, quer seja em juízo ou fora dele. E tais pessoas não se encontram em lugares incertos e não sabidos, visto que a empresa, por meio deles ou de seu advogado, respondeu às intimações que lhe foram formuladas; um dos sócios é majoritário e era a única pessoa responsável pela emissão de cheques.

c) Já o impugnante não possui qualquer relação com a constituição da empresa, dela não fazendo parte na condição de sócio, não podendo, portanto, ser responsabilizado pelos tributos exigidos da atuada; tanto é verdade, que nunca foi intimado a prestar quaisquer esclarecimentos sobre os fatos narrados no termo de conclusão fiscal, não tendo tido, portanto, qualquer oportunidade de defesa, em total antagonismo aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º, LV, da CF/88.

d) Conclui-se, portanto, que o auto de infração lavrado contra o impugnante, está viciado desde sua constituição, ou seja, é inexistente, não podendo produzir qualquer efeito, devendo ser declarada a sua nulidade, o que se requer desde já. Todavia, na remota possibilidade de não admitida tal preliminar, melhor razão não assiste ao fisco, em relação ao mérito.

e) Segundo a fiscalização, estaria caracterizado que o impugnante seria “o verdadeiro controlador da parte comercial da organização”, conforme informação constante na fl. 63, sendo que tal conclusão se baseou no termo de conclusão fiscal, segundo o qual “os elementos mais reveladores do funcionamento da organização e, consequentemente, do papel desempenhado pelos importadores de fachada e pelo comprador de fato, foram encontrados na residência de LIU KUO AN ...”.

f) Tal relatório, entretanto, é falho, visto apresentar conclusões equivocadas, sendo imprestável para amparar qualquer conclusão no sentido de responsabilizar o impugnante pelo pagamento de tributos cujos fatos geradores não tiveram sua participação. Ademais, para configurar a solidariedade, é necessário o preenchimento de um dos requisitos previstos pelo inciso I do art. 124 do CTN, por meio do qual se exige “prova incontestável” de que a pessoa tenha interesse no fato gerador da obrigação principal (Cita nas fls. 405/406, para robustecer sua tese, um excerto de doutrina e outro de jurisprudência).

g) Dessa forma, ao impugnante não se pode atribuir a solidariedade, visto não estar demonstrado que ele teve interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, conforme o mencionado dispositivo, “sendo que, não basta simples alegação, que, aliás, padece de qualquer fundamento legal”.

h) E o simples fato de alguns documentos terem sido encontrados em sua residência, não é o bastante para considerá-lo contribuinte solidário, sendo necessário comprovar “que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (Reproduz excerto de doutrina na fl. 407).

i) Enfim, o impugnante “não teve qualquer 'interesse comum' na constituição do fato gerador, uma vez que o mesmo não participou da administração da empresa” fiscalizada, pela qual respondem seus sócios, visto tratar-se de pessoa jurídica devidamente constituída.

j) ainda que hipoteticamente o impugnante tivesse qualquer responsabilidade, deve-se ressaltar, quanto ao valor da autuação, “que os mesmos (sic) foram apurados e declarados unilateralmente pela fiscalização, sem qualquer interferência do Contribuinte, motivo pelo qual é inteiramente impugnado nesta defesa.”

k) É imprescindível, portanto, a realização de perícia em todos os documentos que serviram à autuação, para que não se admitam equívocos que venham a onerar o impugnante em valores indevidos, como os que o fisco pretende ver recolhidos (Cita doutrina na fl. 409).

l) Por sua vez, a multa de ofício aplicada é totalmente abusiva pois, ainda que o impugnante fosse o responsável pelo pagamento do principal, “não há motivo que justifique a aplicação da referida multa”. Isto porque o impugnante nunca foi intimado pela fiscalização a apresentar quaisquer esclarecimentos, visto que o autuado foi a empresa “Victory”, com a qual não possui nenhum tipo de relação.

m) Na hipótese remota de considerar-se válido o auto de infração, “vale ressaltar que o impugnante não recebeu qualquer intimação para a apresentação de esclarecimentos, razão pela qual, o mesmo não poderá responder pela aplicação de multa, a qual não deu causa.”

n) Pleiteia, ao final, o acolhimento da impugnação apresentada, para que:

n.1) seja declarado nulo o lançamento, pelo fato de não ter sido intimado no decorrer do procedimento fiscal, o que somente ocorreu por ocasião da lavratura do Auto de Infração;

n.2) seja excluído da condição de contribuinte solidário, visto estar comprovado que não se enquadra nos requisitos legais;

n.3) demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, seja o débito cancelado em relação ao impugnante;

n.4) ou ainda seja excluída a multa qualificada, em razão de o impugnante não haver recebido nenhuma intimação para cumprimento.

A DRJ São Paulo julgou procedente o lançamento, com decisão assim

ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/05/2000, 01/11/2000 a 30/11/2000, 01/07/2001 a 31/07/2001.

**FALTA DE DECLARAÇÃO E DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de declaração e de recolhimento dos débitos apurados com base**

na escrita contábil do sujeito passivo enseja o lançamento do principal, acrescido de multa de ofício e demais encargos legais.

**PRELIMINAR. NÃO SÓCIO. CONTRIBUINTE SOLIDÁRIO.** É correta a caracterização do impugnante como contribuinte solidário, na forma do art. 124, I, do CTN, visto que as provas trazidas aos autos demonstram a evidência que, embora não integrasse o quadro societário da empresa autuada, ele não só a controlava de fato, como também tinha interesse comum na situação que veio a constituir o fato gerador da obrigação tributária.

**PRELIMINAR. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.** Não se justifica a alegação de cerceamento do direito de defesa quando o teor da impugnação apresentada demonstra à sociedade que a contribuinte tinha pleno conhecimento dos fatos objeto de autuação.

**PRELIMINAR. LANÇAMENTO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE. DESCABIMENTO.** Somente se reputa nulo o lançamento na hipótese prevista no art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972.

**FALTA DE PROVAS. INADMISSIBILIDADE DA NEGAÇÃO GERAL E DA MERA ALEGAÇÃO.** As alegações de defesa devem vir acompanhadas de fundamentos de fato e de direito. Não se admitem, no processo administrativo fiscal, a negação geral nem as alegações desprovidas de fundamentos.

**PEDIDO DE PERÍCIA.** Cumpre indeferir o pedido de perícia sempre que desnecessário ou formulado sem observância dos requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72 (PAF).

**MULTA QUALIFICADA.** A apresentação de Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) com informações sabidamente em desacordo com a escrita contábil da empresa, procedimento que evidencia o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, constitui fato apenável com multa qualificada.

No recurso voluntário, o recorrente alega as seguintes preliminares:

- Prescrição intercorrente, pelo transcurso de mais de três anos entre o início da fiscalização e a lavratura do auto e, outros 3 anos entre a impugnação de Liu Kuo An e a decisão da DRJ/SAO;
- Decadência, por serem os débitos referentes aos meses de maio de 2000, novembro de 2000 e julho de 2001; e o auto de infração ter sido lavrado em 19/06/2006;
- Nulidade do auto de infração, por ter sido lavrado contra o recorrente, que não integra o quadro societário da empresa Victory.

E no mérito:

- Não restaram comprovados os requisitos do artigo 124, I, do CTN, para sua responsabilização solidária à empresa Victory;
- Contesta o valor da atuação, porque impostos unilateralmente pela fiscalização;
- Que não tem qualquer relação com a empresa Victory atuada.

Ao final, requer o acolhimento das preliminares e, no mérito, que seja julgado improcedente o lançamento.

**É o relatório.**

### **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

#### **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE**

Alega o recorrente que o crédito tributário estaria extinto, pois o auto de infração foi lavrado mais de três anos após o início da fiscalização. E ainda, a sua impugnação foi julgada também mais de três após a sua interposição.

O instituto da prescrição intercorrente é figura do processo judicial de execução fiscal, regido pela Lei 6.830/1980, no artigo 40, § 4º. Se decorrido um ano, sem que haja bens do devedor localizados, o juiz ordenará o arquivamento do feito. Decorridos mais 5 anos deste arquivamento, poderá o juiz, após oitava da Fazenda Pública, decretar a prescrição intercorrente e extinguir o processo executivo fiscal, com julgamento de mérito.

Observa-se a total dissonância desse instituto do processo judicial com qualquer tema desta ação fiscal. De qualquer sorte, a Súmula n. 11 do CARF encerra a questão, ao imperar que: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Afastada, portanto, a preliminar de prescrição intercorrente.

#### **DECADÊNCIA**

No recurso voluntário, alega que o tributo em cobrança sujeita-se ao lançamento por homologação e, por isso, que deve ser aplicada a regra geral do art. 150, §4º do CTN.

A decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pela regra geral do art. 150, §4º, do CTN, apenas quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte tiver realizado o respectivo pagamento parcial antecipado e **sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Assim, havendo dolo, fraude ou simulação, afasta-se a aplicação da regra prescrita no art. 150, §4º, do CTN: “§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Nesse sentido o STJ tem remansosa jurisprudência: “*O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado*” (REsp 1.086.798/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 24/04/2013; REsp 1.340.386/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/03/2013; AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.044.953/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 03/06/2009).

E o CARF também já se pronunciou em súmula:

*Súmula CARF nº 72*

*Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

Conforme se demonstrará adiante, há nos autos provas robustas de que a empresa “Victory” e o responsável Kiu Liu An praticaram atos simulados e dolosos, com o intuito de ocultar operações e evitar o recolhimento de tributos, razão pela qual, mesmo existindo pagamento a menor, é afastada a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, fazendo incidir o art. 173, I, do mesmo diploma legal. Portanto, a decadência deve ter como termo inicial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em vista disso, os fatos mais antigos objetos do lançamento são de 31/05/2000 e 30/11/2000, para ambos a contagem do prazo decadencial teve início em 1º de janeiro de 2001, encerrando-se em 31/12/2005.

E para os fatos geradores ocorridos em 2001, a contagem do prazo decadencial teve início em 1 de janeiro de 2002, encerrando-se em 31/12/2006.

Considerando que o lançamento foi cientificado ao contribuinte e ao responsável solidário em 19/06/2006, constata-se que na data do lançamento operou-se parcialmente a decadência.

Pelas razões expostas, houve a decadência dos débitos de 31/05/2000 e 30/11/2000, demandando, neste ponto, o provimento em parte do recurso voluntário.

### **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Alega o recorrente a nulidade do auto de infração lavrado, por ter a empresa Victory, sócios em local certo e sabido. Não poderia ser Liu Kuo An responsabilizado por débitos da sociedade da qual não compõe o quadro societário, caracterizando-se, inclusive, cerceamento de defesa. São suas palavras: “*o senhor Liu Kuo An nunca foi intimado para prestar quaisquer esclarecimentos, referentes aos fatos narrados no termo de conclusão fiscal,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/04/2004

Autenticado digitalmente em 23/03/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 23/03/2016

3/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO

NATAL

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*no tendo este, qualquer oportunidade de defesa, em total antagonismo aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa”.*

Por força de Mandado de Busca e Apreensão (Autos nº 2002.61.81.003922-7 da 1. Vara de São Paulo) e do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0819000-2002-03038-0, foi realizada, no dia 10 de julho de 2002, diligência no endereço do recorrente, local onde a fiscalização coletou o maior número das provas que embasaram a autuação fiscal.

Observe-se trecho do relatório da fiscalização (e-fl.58 e seguintes): “*Os elementos mais reveladores do funcionamento da organização e, conseqüentemente, do papel desempenhado pelos importadores de fachada e pelo comprador de fato, foram encontrados na residência de LIU KUO AN, na rua Vitor Costa, 822, Ap. 161, Bairro Jardim da Saúde em São Paulo, SP. Dentre esses elementos, destacamos (...).*”

Além de sua plena ciência quanto aos documentos apreendidos em sua residência, Liu Kuo An foi regularmente intimado do auto de infração, tendo-o impugnado (e-fls. 405-418). E, regularmente também cientificado da decisão da DRJ, interpondo o presente recurso voluntário.

Por conseguinte, descabida a alegação de nulidade do lançamento, porque todos os atos processuais para a sua defesa foram praticados.

Ademais, não houve violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, e com isso, não há no auto de autuação quaisquer vícios prejudiciais, não há falar-se, portanto, em nulidade do lançamento.

O que pretende o recorrente é a reforma do julgado da DRJ, questão de mérito que será analisada a seguir.

### **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Alega o recorrente que: 1) os requisitos do art. 124, I do CTN não foram atendidos para legitimar a sua responsabilização solidária, 2) não restou provado pela autoridade fiscal o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal e 3) não há qualquer relação sua com a empresa autuada. Nas suas palavras:

Ora, se a fiscalização chegou a conclusão de que o Recorrente seria o real proprietário da empresa ou que este se beneficiou da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, deveria no mínimo ter encaminhado intimação ao Apelante, a fim de que o mesmo pudesse tomar conhecimento do mandado de procedimento fiscal e apresentar esclarecimentos e/ou respostas no sentido de provar que não possui qualquer relação com a empresa Victory.

(...)

O relatório de fiscalização realizado é falho, apresenta conclusões totalmente equivocadas e é imprestável para fundamentar qualquer conclusão no sentido de pretender responsabilizar o Apelante pelo pagamento de tributos cujos fatos geradores não tiveram sua participação.

(...)

De forma que, é extremamente essencial à existência de prova incontestável de que “a pessoa” de que trata o artigo supra, tenha interesse no fato gerador da obrigação principal.

(...)

**O fato de alguns documentos terem sido encontrados na residência do Recorrente, como destacou a Receita Federal, não basta para considerá-lo como contribuinte solidário, sendo necessária à comprovação de que este tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.**

(...)

Desta forma, Recorrente não teve qualquer "interesse comum" na constituição do fato gerador, uma vez que o mesmo não participou da administração da empresa VICTORY SÃO PAULO COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, de procedimento de importação e ou comercialização das mercadorias que geraram esta absurda autuação, e muito menos de qualquer organização criminosa, conforme equivocadamente mencionou a fiscalização em seu relatório, utilizado para tentar fundamentar a presente impugnação, que se encontra revestido de irregularidades e fere flagrantemente a legislação em vigor.

O relatório da fiscalização traduz com hialina clareza os motivos da responsabilização de Liu Kiu An (e-fls. 379-380):

Da análise da documentação apreendida e dos arquivos magnéticos copiados, ficou perfeitamente comprovada a existência de uma ORGANIZAÇÃO, formada por diversas pessoas físicas e jurídicas, praticantes de diversas irregularidades e ilícitos, dentre eles, a sonegação de tributos, através de importações fraudulentas.

**Há de se ressaltar, entretanto, que embora tenha contado com a participação de várias pessoas físicas e jurídicas, o controlador desta ORGANIZAÇÃO foi o verdadeiro favorecido e beneficiário das operações fraudulentas.** Sendo assim, sem prejuízo da obrigação do contribuinte VICTORY SÃO PAULO COMERCIO INTERNACIONAL LTDA., a pessoa que efetivamente controlou a citada ORGANIZAÇÃO deve ser tratada como RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA aquela, nas obrigações tributárias decorrentes das importações e das comercializações dos produtos, devendo também ser responsabilizada pelas fraudes e irregularidades praticadas. **A identificação e vinculação do senhor LIU KUO AN, responsável pela ORGANIZAÇÃO, está suficientemente provada nos documentos, registros e arquivos magnéticos apreendidos e examinados pela Fiscalização.**

Porém, há de se ressaltar que em todas as importações analisadas em outros procedimentos fiscais ficou evidente o efetivo controle sobre as transações comerciais exercido por LIU KUO AN, o qual, conforme já relatado, também contaram com o auxílio de outras pessoas físicas que agiram em seu nome e com empresas a eles ligadas, dentre elas a empresa KRYPTON. Contaram também com o auxílio das chamadas “vendedoras de fachada”, que figuravam como adquirentes dos produtos importados pela ORGANIZAÇÃO (VICTORY, LUMAX e outras) e pretensos distribuidores das mercadorias no mercado interno, contando ainda com agentes no exterior, no caso a empresa de Taiwan SHU SHENG, que efetuava as compras internacionais em nome do importador de fato. Essas pessoas físicas que se ocultaram sob a interposição fraudulenta de empresas importadoras e vendedoras de fachada são quem, de fato, controlaram todas as etapas dos processos de importação,

desde as compras no exterior até a chegada da mercadoria nos depósitos, inclusive o despacho aduaneiro e o pagamento dos preços efetivamente praticados.

Dessa forma, o importador de fachada, a empresa TOFARY no caso, assim como os vendedores de fachada, em especial as empresas LUMAX e VICTORY, na qualidade de pretendentes e distribuidores das mercadorias importadas no mercado nacional, foram utilizados para ocultar o controlador desta ORGANIZAÇÃO, o qual é o verdadeiro comerciante e beneficiário das operações.

Embora o fluxo operacional e logístico das operações fraudulentas tivesse envolvido várias pessoas e empresas, entre estes os despachantes aduaneiros (THIERS), que cuidavam dos despachos e da liberação das mercadorias importadas, do ponto de vista dos controles aduaneiros, interessa que tenham sido identificados, com clareza, os quatro polos principais das operações, quais sejam: fornecedor de fato, agente do comprador (fornecedor de fachada no exterior), importador de fachada e comprador de fato (LIU KUO AN).

Assim, o ato de promover a entrada da mercadoria estrangeira foi realizado pelo importador de fachada TOFARY (empresa que formalmente registrou as DI), em conjunto com o efetivo controlador das operações, LIU KUO AN.

**Conforme já mencionado, preceitua o Código Tributário Nacional que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Portanto, não restam dúvidas de que tanto a empresa, ora fiscalizada, quanto o comprador de fato, Senhor LIU KUO AN, são pessoas que tiveram interesse comum na situação de “entrada das mercadorias estrangeiras”, a primeira porque, deliberada e fraudulentamente, registrou as operações de comercialização/distribuição em seu nome, e o último porque era o verdadeiro comerciante, comprador e dono das mercadorias ingressadas no país.**

Concluindo pelo exame da legislação apresentada temos, então:

a) pelo disposto no artigo 146, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) e no artigo 121 da Lei 5.172/66, a empresa VICTORY SÃO PAULO COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA é contribuinte do imposto de renda e das contribuições sociais incidentes sobre a comercialização das mercadorias importadas, uma vez que em seu nome, com seu consentimento e anuência, foram adquiridas e vendidas referidas mercadorias.

b) pelo disposto no artigo 124 da Lei 5.172/66, bem como da análise da documentação apreendida e dos arquivos magnéticos copiados, LIU KUO AN é CONTRIBUINTE SOLIDÁRIO pelo imposto de renda e pelas contribuições sociais, pois claramente teve interesse comum na situação que configura o fato gerador da obrigação tributária, qual seja, a “comercialização de mercadorias estrangeiras”. Esse interesse é amplamente demonstrado pelo total acompanhamento e controle, desta pessoa, sobre as operações comerciais efetuadas pela empresa objeto deste Termo.

Considerando o exposto neste capítulo e ao longo deste relatório, o auto de infração decorrente deste procedimento de fiscalização será lavrado contra a empresa VICTORY SÃO PAULO COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA (CNPJ: 03.702.463/0001-93) e contra a pessoa física de LIU KUO AN (CPF: 042.698.128-69), CONTRIBUINTE SOLIDÁRIO, com interesse comum nas situações, que constituiram os fatos geradores dos referidos tributos, o primeiro por ser o

COMERCIANTE/DISTRIBUIDOR de direito, e o outro por ser o COMERCIANTE/DISTRIBUIDOR de fato.

Portanto, é possível depreendermos dos autos as seguintes etapas do esquema fraudulento em que concorrem a empresa Victory e Liu Kuo An:

A empresa VICTORY participa de uma organização constituída com o propósito de promover operações de importação de produtos estrangeiros com valores subfaturados, entre outros ilícitos. Essa organização é controlada e administrada por algumas pessoas que, utilizando-se de diversas empresas de aluguel, dentre as quais a VICTORY SÃO PAULO, promovem a comercialização de grande quantidade de produtos importados, especialmente da área de informática. Os importadores de fachada e os vendedores de fachada não exercem qualquer gerência sobre as negociações. Tanto as importações como as vendas registradas no mercado interno por eles, não passam, portanto, de simulação de operações comerciais.

No esquema fraudulento, o comprador de fato, por meio de seus agentes no exterior, adquire mercadorias estrangeiras de um ou vários fornecedores de fato e realiza os pagamentos efetivos a partir de contas bancárias mantidas em Taiwan. Desde a chegada das mercadorias estrangeiras até a sua entrega ao adquirente final, passando pelos registros de declaração de importação e pelas entradas e saídas nos estabelecimentos do importação de fachada e dos vendedores de fachada, diversas operações simuladas são realizadas.

As efetivas operações de comércio exterior (compra e venda), são realizadas entre os fornecedores (exportadores) de fato, no exterior, e comprador (importador) de fato, no Brasil. Os fornecedores de fato são empresas diversas, fabricantes e comerciantes, sediadas na China, em Cingapura, na Coréia do Sul, nos Estados Unidos, nas Filipinas, no Japão, em Hong Kong e países. O comprador de fato, no Brasil, é Liu Kuo An.

Ressalte-se o extenso rol de elementos que comprovam o *modus operandi* da organização, conforme e-fls. 57 e seguintes.

O interesse comum resta demonstrado, não apenas pelo interesse econômico aproveitado na situação que constituiu o fato jurídico-tributário em comento neste processo, mas também pela atuação em conjunto na organização dos esquemas fraudulentos de importação. E ainda, "Evidenciado o vínculo de fato entre pessoas físicas estranhas ao quadro societário e a empresa atuada, regular é a atribuição de responsabilidade solidária, por interesse comum nas situações que se constituíram em fatos geradores das obrigações atuadas." (CARF, Acórdão 1802-002.210, de 04/06/2014).

Nesse sentido, a lição de Maria Rita Ferragut:

O artigo 124, I e II, do CTN, adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário; e (ii) designação expressa em lei. Iniciemos com o interesse comum. Muito embora o direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério, **entendemos como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação.** (Maria Rita Ferragut, *Reponsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 80).

E o julgado:

INFRAÇÕES. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. SIMULAÇÃO. São solidariamente obrigadas as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum nos fatos jurídicos praticados de forma simulada deve levar em consideração os efeitos que a simulação provoca na aparência e na conformação desses. MULTA DE OFÍCIO. OMISSÃO REITERADA. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE. A apresentação reiterada, pela pessoa jurídica, de declarações com valores inferiores aos apurados em escrituração contábil e fiscal enseja a imposição de multa de ofício qualificada. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. Sobre os créditos tributários constituídos em auto de infração serão exigidos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC. Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido. Acórdão 3102-002.327, de 13/11/2014.

Em suma, há respaldo fático e legal para a manutenção do recorrente como devedor solidário, sem qualquer benefício de ordem.

#### MULTA QUALIFICADA

Insurge-se o recorrente contra a aplicação da multa qualificada, por considerá-la abusiva e desmotivada.

Nos casos de comprovado intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

A lição de Paulo de Barros Carvalho esclarece o papel da aplicação da multa qualificada:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

A constituição do crédito tributário sancionatório dá-se por ofício sendo, portanto, também do tipo “multas de ofício”.

Decorrem da prática de determinadas infrações, ações ou omissões do sujeito infrator contrárias à lei fiscal, deste modo, também chamadas multas punitivas ou por infração.

É geralmente aplicada no percentual de 150%, objetivando com isso intimidar a prática da infração e, por fim, evitar situações dessa gravidade nos casos concretos. **Por exemplo, quando dissonantes as informações na DCTF e os livros fiscais, entende-se por demonstrado na situação concreta o intuito de fraudar a Administração Pública, justificando-se a aplicação da multa agravada de 150%.** Em termos de linguagem das provas, sendo as informações de valores na DCTF e DIPJ diversos ao dos livros fiscais dá-se por caracterizada a disposição de ludibriar o Fisco, de simular uma situação, o que fundamenta a aplicação da multa agravada, neste caso, nos termos do inc. II do art. 44 da Lei n. 9.430/96. (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 894-895).

A empresa fiscalizada declarou nas DCTF dos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2000 e dos primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001, os tributos em valores divergentes dos apurados em sua escrituração contábil (e-fls 387 e 388). Esta conduta é causa de aplicação da multa qualificada.

Nesse sentido:

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada. MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Recurso a que se dá provimento. Recurso Especial do Procurador Provido. CARF, Acórdão 9101.001856, 28/01/2014.

Assim, a aplicação da multa qualificada decorre estritamente das prescrições do artigo 71, I da Lei 4.502/1964 e artigo 44, II, da Lei (9.430/1996). Ademais, o lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, consoante dispõem os arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, a autoridade fiscal deve obrigatoriamente observar a legislação específica ao apurar os valores que compõem o crédito tributário, não podendo negar aplicação a lei ou ato normativo em vigor.

A responsabilidade solidária não se restringe aos tributos exigidos, abrangendo também as multas imputadas, inclusive a multa de ofício agravada e qualificada, em vista de sua natureza patrimonial.

### VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contesta o recorrente o valor da atuação, por considerar que foi apurado e declarado unilateralmente pela fiscalização, “motivo pelo qual é inteiramente impugnada neste recurso”.

A fiscalização utilizou as DCTFs e a escrituração contábil e fiscal da empresa Victory, para demonstrar a importância cobrada estampada na atuação fiscal, procedimento inteiramente vinculado e documentado, e portanto, legítimo.

Trata-se, desse modo, de argumento genérico e desarrazoado do recorrente.

Processo nº 19515.001247/2006-75  
Acórdão n.º 3301-002.832

S3-C3T1  
Fl. 23

---

### Conclusão

Do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial, apenas para reconhecer a decadência do crédito tributário de 31/05/2000 e 30/11/2000.

Sala de Sessões, em 23 de fevereiro de 2016.

Semiramis de Oliveira Duro - Relatora

(assinado digitalmente)-



Cide. Royalties. Licença de uso e distribuição. Software.





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

**Processo nº** 10166.911821/2009-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-003.711 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2017.  
**Matéria** CIDE royalties  
**Recorrente** AUTOTRAC COMÉRCIO E TELECOMUNICAÇÕES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

Período de apuração: 01/01/2006 a 01/01/2007

Ementa:

CIDE ROYALTIES (REMESSA). LICENÇA DE USO E DISTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE). AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA (CÓDIGO FONTE). NÃO INCIDÊNCIA. Nos moldes do artigo 1º-A da Lei nº 10.168/2000, trazido pela Lei n. 11.452/2007, somente ocorrerá a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-royalties ou CIDE-remessas) sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*) quando tal negócio envolver a transferência de tecnologia. Esse é o teor do artigo 20 da Lei n. 11.452/2007, cuja vigência iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, por expressa determinação do artigo 21 da mesma Lei.

A transferência de tecnologia implica necessariamente na transferência de conhecimento, da técnica envolvida no produto. No caso dos *softwares*, são considerados como contratos de transferência de tecnologia aqueles que disponibilizam o *código fonte*, conforme determinação do artigo 11 da Lei n. 9.609/1998. Inexistindo a disponibilização do código fonte do *software* principal, objeto do contrato misto de licenciamento de sistema e que vincula o pagamento da empresa estrangeira, não há que se falar em transferência de tecnologia e, portanto, na incidência da CIDE-royalties.

PAGAMENTO INDEVIDO. DIREITO CREDITÓRIO. PER/DCOMP.

Demonstrado que os pagamentos efetuados a título de CIDE-royalties são indevidos, uma vez que pautados em remessas para o exterior de valores relativos à licença de uso de *software*, sem transferência de tecnologia, depois do início da vigência da regra constante do artigo 1º-A da Lei nº 10.168/2000 (1º de janeiro de 2006), cumpre reconhecer o indébito tributário e, por

consequente, o direito ao crédito de tais valores, passível de compensação pelo contribuinte.

Recurso voluntário Provido. Crédito tributário reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Rafael de Paula Gomes, OAB/DF 26.345.

*(Assinado com certificado digital)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

*(Assinado com certificado digital)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## **Relatório**

O presente Processo Administrativo foi objeto da Resolução n. 3801000.837 depois de sua chegada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Dessa forma, o caso já foi bem relatado pelo Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, antes de ser a mim redistribuído pelo fato de o Relator originário não mais integrar nenhum dos Colegiados da 3ª Seção. Desta feita, peço licença para tomar emprestadas as suas palavras sobre o histórico do processo:

*Trata o presente processo de compensação declarada que, conforme apontado pela Recorrente, tem origem em crédito referente a valor indevidamente recolhido a título de CIDE, apurada no período de janeiro de 2006 a janeiro de 2007 sobre remessas ao exterior para pagamento de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador.*

*A compensação não foi homologada, sob a alegação de inexistência do crédito informado, em virtude de o pagamento do qual seria oriundo já ter sido integralmente utilizado para quitar outros débitos da contribuinte.*

*A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade apontando os aspectos legais estabelecidos em conformidade com o artigo 21 da Lei 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, que contemplou a não-incidência da referida contribuição a partir de janeiro de 2006 e informou que feito o pagamento tem direito à devolução dos mesmos.*

*A DRJ, em seu julgamento, não reconheceu o direito creditório da contribuinte, entendendo improcedente sua Manifestação de*

*Inconformidade. Baseou seu entendimento no fato de a contribuinte não ter juntado aos autos documentos fiscais e contábeis imprescindíveis à constatação da existência do crédito solicitado, fazendo-se o conjunto probatório incapaz de aferir certeza e liquidez do crédito pretendido, bem assim, entende que a DCTF retificadora apresentada o foi em data posterior à ciência do despacho decisório.*

*O acórdão de fls. restou assim ementado:*

*"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
Ano calendário: 2006*

*APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA.  
PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA  
DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO.*

*Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento indevido, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a inexistência do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de declaração retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente."*

*Irresignada com a decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário fundamentando-se no princípio da verdade material, juntou aos autos documentos relativos às compensações com o fito de demonstrar que foram devidamente registradas na contabilidade do sujeito passivo, ponderando serem suficientes para constatação da certeza e liquidez do crédito ora pretendido, quais sejam:*

- a) DARF comprobatória do recolhimento indevido, comprovando o pagamento indevido no período de junho de 2006, instruído na PER/DCOMP;*
- b) Cópia do Livro Razão Analítico do exercício de 2007, em que se verifica o estorno do montante recolhido na subconta CIDE – Remessas Exterior, também instruído na PER/DCOMP;*
- c) Cópia do Livro Razão Consolidado do exercício de 2006, em que se verifica o lançamento referente ao mês de junho de 2006;*
- d) Cópias das DCTFs original e retificadora.*

*Requerer seja a presente compensação homologada.*

*É o que importa relatar.*

Em julgamento datado de 17 de setembro de 2014 (Resolução n. 3801000.837), a 1ª Turma Especial dessa 3ª Seção determinou a conversão do julgamento em diligência para a DRF de origem, nos seguintes termos:

*Conforme relatado, o ponto crucial da lide consiste na ausência de elementos probatórios capazes de aferir o direito ao crédito solicitado decorrente do suposto pagamento indevido a título de CIDE incidente sobre remessas ao exterior de remunerações pagas pela licença de uso ou de direitos de comercialização de softwares, com base nos artigos 20 e 21 da Lei 11.452/2007 que delimitou expressamente o campo de abrangência da Lei 10.168/2000 ao instituir a não-incidência da CIDE a partir de janeiro de 2006, assim expresso: (...)*

*Certo é que a supracitada norma contempla a não-incidência da CIDE para remunerações pagas ao exterior vinculadas a contratos de licenciamento de uso de programas de computador e, nesta esteira, faz-se necessário averiguar o objeto da relação contratual, ou seja, é certo que os pagamentos dos contratos relativos ao licenciamento de uso ou direito de software, não obrigam ao pagamento da CIDE, desde 1º de janeiro de 2006, sendo que, tendo havido tal pagamento a Recorrente possui indébito possível de creditamento.*

*Entretanto, apesar da Recorrente ter juntado documentos e comprovantes de pagamento tenho que os mesmos são insuficientes para se apurar se realmente se relacionam a remunerações pagas ao exterior vinculadas a contratos de licenciamento de uso de programas de computador, de modo que apenas mediante o confronto dos documentos contábeis com o contrato de licenciamento, licença de uso de software ou documento semelhante é que essa Turma poderá evidenciar se o pagamento efetivamente se deu por esse motivo.*

*Nesse sentido, voto para baixar em diligência à Delegacia de origem para determinar ao contribuinte que apresente:*

*1. A cópia autenticada do Contrato referente de Licença de Uso ou de Direito de Programas de Computador ou documento que ateste o efetivo motivo do pagamento e cópia das notas fiscais (ou invoices, devidamente traduzidas) correspondentes;*

*2. Retorne o processo a este CARF para julgamento.*

Foi juntada aos autos petição de fls 189 e seguintes, trazendo a documentação solicitada pela resolução supra transcrita (*Doc. 01* – cópia autenticada do contrato de licenciamento de uso de *software* entre a Autotrac e a Qualcomm que fundamenta os pagamentos realizados; *Doc. 02* – Planilha elaborada e assinada pelo contador da contribuinte que demonstra a apuração do valor devido à Qualcomm conforme termos estipulados no Contrato de Licenciamento de Uso de *Software*, dividida por PER/DCOMP; *Doc. 03* – Cópia das Notas Fiscais, acompanhadas dos respectivos contrato de câmbio e DARFs de IRRF recolhido na remessa por ocasião da remessa, organizadas em jogos para cada uma das PER/DCOMP), bem como apresentando seus esclarecimentos sobre a capacidade da documentação comprovar o direito requerido, especialmente: **i)** a ausência de transferência de tecnologia, uma vez que inexistentes os requisitos para tanto (artigo 11 da Lei n. 9.609/98) no

contrato firmado entre as partes; *ii*) a correspondência do objeto do contrato às remessas ao exterior no valor equivalente a 15% da receita líquida recebida pela Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário já foram anteriormente analisados e acatados por este Conselho, de modo que passo à apreciação do mérito.

Como bem pontuado na Resolução n. 3801000.837, posteriormente ao advento da Lei n. 11.452/2007, não há dúvidas de que somente ocorrerá a incidência da conhecida CIDE-royalties (ou CIDE-remessas, instituída pela Lei n. 10.168/2000) sobre a remuneração pela licença de uso de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador quando tal negócio envolver a transferência de tecnologia. Esse é o teor do artigo 20 da Lei n. 11.452/2007, cuja vigência iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, por expressa determinação do artigo 21 da mesma Lei. Portanto, como no presente caso a Recorrente clama pela restituição de valores a título de CIDE-royalties de período posterior a janeiro de 2006, a discussão cinge-se à comprovação de que: *a*) os valores foram efetivamente pagos; *b*) tais remessas tinham como base contratos sem a transferência de tecnologia.

Quanto ao item *a* descrito no parágrafo anterior, a Recorrente já apresentou cópia do livro razão consolidado (fls 134), no qual se verifica o lançamento contábil dos valores indevidamente recolhidos a título da CIDE-royalties (R\$ 173.207,28); cópia do DARF referente ao mesmo pagamento (código da Receita 8741, conforme fls 136), além de cópias das DCTFs original (fls 138) e retificadora (fls 140), nas quais constata-se a posterior exclusão dos valores referentes à CIDE-royalties da declaração, por força do advento da Lei n. 11.452/2007. Assim, restou devidamente comprovado o pagamento da CIDE-royalties, que a Recorrente reputa como indevido e passível de restituição/compensação.

Cumpre então verificar o atendimento ao item *b*.

Para tanto, é necessário, em primeiro lugar, ter em mente que a transferência de tecnologia implica necessariamente na transferência de conhecimento, da técnica envolvida no produto. Especificamente para o caso dos programas de computador (*softwares*) são considerados como contratos de transferência de tecnologia aqueles que disponibilizam o *código fonte*, ainda que parcialmente. O código fonte, numa síntese, é entendido como as instruções do programa de computador, as quais servem para operar o *hardware*. Em outros termos, o código fonte pode ser entendido como o “segredo” do *software* para operar a máquina e conferir utilidades ao usuário. Nesse sentido, o artigo 11 da Lei n. 9.609/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programas de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências, determina que:

*Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.*

*Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia. (grifei)*

Também a Receita Federal apresenta entendimento sobre ser indispensável a entrega do código fonte para que reste configurada a transferência de tecnologia no âmbito dos contratos envolvendo *softwares*, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 67 - SRRF10/Disit, de 14 de julho de 2010, cuja ementa e o item 9.1. possuem o seguinte teor:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO - CIDE Não estão sujeitos à incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico os valores remetidos ao exterior pela aquisição de "software de prateleira" (cópias múltiplas) para revenda por pessoa jurídica detentora de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro. É irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (download) ou por reprodução a partir de matriz. Caso, ao invés de revenda, caracterizar-se licenciamento temporário do uso de software, os valores remetidos ao exterior em pagamento constituem remuneração de cessão de direito. Ainda assim, não há incidência da Cide, em razão da edição da Lei nº 11.452, de 2007, que acresceu o § 1º-A ao art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e, assim, estabeleceu isenção no caso de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. Esse dispositivo tem eficácia a partir de 1º de janeiro de 2006. Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.609, de 1998, art. 11, caput e parágrafo único; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º e art. 49; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º; Lei nº 11.452, de 2007, arts. 20 e 21.*

(...)

*9.1. Sendo assim, somente haveria a incidência da Cide no âmbito da presente consulta caso houvesse transferência de tecnologia entre os fabricantes estrangeiros e a consulente. Com efeito, como bem demonstra a interessada, no caso do software, a lei prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para a ocorrência de transferência de tecnologia. É o que dispõe o art. 11, parágrafo único, da Lei nº 9.609, de 1998 (Lei do Software), (...). (grifei)*

Pois bem. Segundo o relato acima trazido, a Recorrente juntou aos autos: *i)* cópia autenticada do contrato de licenciamento de uso de *software* entre a Autotrac e a Qualcomm que fundamenta os pagamentos realizados; *ii)* planilha elaborada e assinada pelo contador da contribuinte que demonstra a apuração do valor devido à Qualcomm conforme termos estipulados no Contrato de Licenciamento de Uso de *Software*, dividida por PER/DCOMP; *iii)* cópia das Notas Fiscais emitidas, acompanhadas dos respectivos contratos de câmbio e DARFs de IRRF recolhido na remessa por ocasião da remessa, organizadas em jogos para cada uma das PER/DCOMP.

Pela análise do instrumento contratual em questão (de cessão de direitos da Qualcomm à Autotrac, denominado *Contrato de Licenciamento e Distribuição*), verifico que se trata de contrato que envolve uma série de obrigações relacionadas à concessão de licenciamento de *softwares* diversos.

A Recorrente informa que a remuneração paga à empresa Qualcomm, localizada no exterior, refere-se tão somente ao pagamento de licenciamento do *software* MCT/IMCT. A descrição desse produto no instrumento contratual é a seguinte (fls 208 e 2010):

**MCTs E IMCT**

O Terminal de Comunicações Móvel (MCT) é o componente móvel do Sistema OmniTRACS. Instalado em um veículo ou em local fixo, o MCT permite ao motorista ou operador enviar mensagens para a base de operações do cliente, assim como receber mensagens deste.

(...)

**PROGRAMA MCT/IMCT**

O programa do IMCT é instalado nas interfaces da EPROM do IMCT com a Unidade de Display, a Unidade Externa e a NMF, o que permite que o motorista estabeleça uma interface com o despachante e oferece o processamento, a detecção e a codificação/decodificação de sinais que são necessários tanto para transmitir quanto para receber usando o enlace de satélite de banda C.

Com efeito, no tópico dedicado às definições dos termos utilizados nas cláusulas contratuais, ao tratar do “*software* licenciado”, o Contrato traz à baila o *Software* MCT/IMCT, colocando em definições separadas outros produtos/serviços que fazem parte do acordo, dentre eles o “Sistema OminisTRACS” e o “QTRACS Web”. Vejamos:

“**Software Licenciado**” significa os seguintes programas proprietários da QUALCOMM: (i) *software* MCT/IMCT, (ii) FIRMWARE SensorTRACS e TrailerTRACS, (iii) *software* MapEX, e (iv) quaisquer outros programas que a QUALCOMM, ao longo do tempo, licencie à AUTOTRAC.

(...)

“**Software de IMCT**” significa o software proprietário da QUALCOMM residente em cada IMCT ou MCT, incluindo a funcionalidade SensorTRACS e TrailerTRACS, tal como esse software é mais detalhadamente descrito no Documento B deste Contrato.

“**Sistema OmniTRACS**” significa um certo serviço de mensagens de comunicações móvel, alfanumérico, proprietário, operando em dois sentidos, transmitido por satélite, usando transmissores-receptores de satélite da banda C (ou da Banda Ku, quando disponível), tal como descrito em maior detalhe no Documento B.

(...)

“**QTRACS Web**” significa a solução proprietária da QUALCOMM, baseada na Rede Internet, residente em servidor. O serviço QTRACS/Web permite aos Usuários Finais que enviem e recebam mensagens e dados

Disto já é possível perceber que, de fato, o *Software* MCT/IMCT é o programa de computador *principal* que está sendo objeto do licenciamento de uso, sendo os demais programas *accessórios* a este, todos formando uma espécie de licenciamento de sistema, bastante comum nesse tipo de contrato.

Com relação à forma de remuneração pelo uso do *software*, dispõe o Contrato, em sua Cláusula 4.2, que a Autotracs pagará à Qualcomm uma taxa de licenciamento mensal pelo uso do *software* igual a quinze por cento (15%) da receita total líquida recebida pela Autotracs por cobrança de Tráfego de mensagens (“Taxa mensal de licenciamento de Software MCT/IMCT”). Vale dizer, o pagamento está atrelado ao *software* principal, e não aos acessórios.

Ainda, pela apreciação do texto do instrumento contratual, constato que a licença de uso do *software* não implica na transferência de tecnologia, mas tão somente no simples uso direito em questão. Não existe o fornecimento de qualquer conhecimento ou técnica específica, tampouco quaisquer dos requisitos estabelecidos pelo artigo 11 da Lei n. 9.609/98.

Com efeito, o *Software* MCT/IMCT é inviolável e inalterável, por determinação expressa do Contrato (cláusula 8.2. – “Limitações quanto ao *software* licenciado” e cláusula 8.5 – “Aperfeiçoamento ao *software* licenciado”). Ou seja, a Recorrente não tem a intenção de apropriar-se do conhecimento e da técnica contida nos programas de computador, mas tão somente utilizá-los e distribuí-los. Daí já se torna bastante nítida a ausência da transferência de tecnologia no pacto efetuado entre as partes.

Finalmente, o instrumento negocial expressamente coloca que tão somente o código fonte do *Software* QTRACS Web será concedido (cláusula 8.6), mas não dos demais programas. Isto porque o único *software* licenciado de forma onerosa é o MCT/IMCT. O *Software* QTRACS Web, de outro lado, foi oferecido sem custo, conforme a Cláusula 8.6. do Contrato, de modo que não fez parte das remessas para o exterior e, por conseguinte, do pagamento a título de *CIDE-royalties*. Confirma tal conclusão a Cláusula 8.1, que estabelece

que a concessão da licença diz respeito tão somente ao “*software* licenciado”, dentro do qual não se inclui o QTRACS web, conforme determinam as próprias disposições iniciais de “definição de termos” do contrato, supra destacadas. Também é importante repisar que a citada Cláusula 4. 2, que trata da remuneração da empresa estrangeira pela cessão da licença de uso, confirma que o pagamento diz respeito unicamente ao licenciamento do *software* MCT/IMCT.

Assim, conclui-se que o Contrato firmado entre as partes tem como escopo principal tornar a Recorrente um “revendedor” dos programas de computador (vide Cláusula 2 – “Distribuidor exclusivo do Sistema OmniTRACS” - e 2.2. – “Exigências mínimas de desempenho”), e, para tanto, foi-lhe contratualmente cedida a licença do uso desses *softwares*.

Sobre esse ponto, destaco que o INPI (“Instituto Nacional de Propriedade Industrial”), nos moldes do artigo 211 da Lei n. 9.279/96, coloca que, por não caracterizarem transferência de tecnologia, os contratos de Licença de uso de programa de computador (*software*) e Distribuição de programa de computador (*software*) são dispensados de averbação pelo INPI.<sup>1</sup> Portanto, assim como pressupõe o artigo 1º-A da Lei n. 10.168/200, a princípio tais espécies de contratos dão acesso unicamente ao código objeto, que é aquele legível pela máquina, mas não da codificação fonte, que é a tecnologia. Poderia haver uma “desvirtuação” de tais contratos, implicando na transferência de tecnologia, caso o conteúdo do acordo trouxesse a disponibilização do código fonte do *software* licenciado, corroborando o intuito da empresa brasileira licenciada de ter acesso ao conhecimento tecnológico, para apropriá-lo e desenvolvê-lo no sentido que lhe interessasse. Entretanto, no presente caso concreto, o contrato realmente não abarca a transferência de tecnologia, pelas razões expostas alhures, confirmando a natureza tradicional dessas espécies contratuais de cessão de uso e distribuição de *software*.

Por fim, a planilha elaborada pela Contribuinte - que demonstra a apuração do valor devido à Qualcomm conforme termos estipulados no Contrato -, as cópias das Notas Fiscais emitidas pela Qualcomm, acompanhadas dos respectivos contrato de câmbio e DARFs

<sup>1</sup> “Quais são os serviços que não são caracterizados como transferência de tecnologia?”

Por não caracterizarem transferência de tecnologia, nos termos do Art. 211 da Lei nº 9.279/96 alguns serviços técnicos especializados são dispensados de averbação pelo INPI. Segue lista não exaustiva desses serviços:

- Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.);
- Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo, beneficiamento de produtos;
- Homologação e certificação de qualidade de produtos;
- Consultoria na área financeira;
- Consultoria na área comercial;
- Consultoria na área jurídica;
- Consultoria visando participação em licitação;
- Serviços de marketing;
- Consultoria remota, sem a geração de documentos;
- Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução, ou localização de programa de computador (*software*);
- Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (*software*);
- Licença de uso de programa de computador (*software*);
- Distribuição de programa de computador (*software*);
- Aquisição de cópia única de programa de computador (*software*).”

Disponível em: <http://www.inpi.gov.br/servicos/perguntas-frequentes-paginas-internas/perguntas-frequentes-transferencia-de-tecnologia#naocaracterizados>  
Acesso em 12/01/2017.

de IRRF recolhido por ocasião da remessa confirmam a correlação entre os pagamentos efetuado a título de CIDE-royalties e o Contrato em questão, com as respectivas remessas ao exterior para pagamento da licença de uso de *software*.

#### **Dispositivo**

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte, reconhecendo a juridicidade do crédito por ele vindicado, de modo que a compensação seja analisada pela RFB apenas para fins de apuração do *quantum* a ser compensado.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz



Classificação fiscal. Display de cristal líquido.





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

**Processo nº** 12266.721968/2012-83  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-003.252 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2016  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS  
**Recorrente** LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 10/01/2007, 09/12/2010

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN. ARTIGO 54 DO DECRETO-LEI 37/1966. INOCORRÊNCIA QUANDO NÃO HÁ LANÇAMENTO NO DESPACHO ADUANEIRO.

A revisão aduaneira, procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966), é distinta da revisão de ofício, que pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

Apenas nos despachos aduaneiros em que houve lançamento, é possível se cogitar da aplicação da vedação de alteração de critério jurídico, prevista no artigo 146, do CTN.

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO PARA CONCLUSÃO E LANÇAMENTO DE TRIBUTOS.

Nos lançamentos decorrentes de revisão aduaneira, o prazo para conclusão da revisão aduaneira e lançamento de tributos é de 5 (cinco) anos, contados da data de registro da declaração de importação, conforme disposto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DISPLAY DE CRISTAL LÍQUIDO (LCD). CÓDIGO NCM 8529.9020.

Está correta a classificação fiscal para a importação de Display de Cristal Líquido (LCD) adotada no lançamento, no código NCM 8529.9020 (*"Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28. / De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28"*), quando os produtos importados se destinam exclusiva ou principalmente aos aparelhos da posição 85.28.

PENALIDADES. JUROS DE MORA. CORREÇÃO. ARTIGO 100 DO CTN. AFASTAMENTO.

A existência de ato normativo de caráter geral emitido pela administração pública contemplando apenas o código NCM adotado pelo contribuinte, soluções de consulta da Receita Federal, indicando como correto o código NCM adotado pelo contribuinte e decisão administrativa em contencioso fiscal da própria Recorrente no mesmo sentido concorrem para que se reconheça a aplicação do artigo 100, inciso I, parágrafo único, do CTN, devendo ser excluídos do lançamento as penalidades e os juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento relativo às importações anteriores a 13/07/2007, às multas aplicadas e aos juros moratórios, nos termos do art. 100, I do CTN. Vencidos os conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, que declarava a nulidade do lançamento, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que afastava o lançamento pela impossibilidade de revisão aduaneira e por acolher a classificação adotada pela Recorrente.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Inicialmente, adoto parte do relatório apresentado na decisão recorrida, transcrito a seguir:

“Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 12/07/2012, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação acrescido de juros de mora e multa proporcional, além de multa isolada do Imposto de Importação, no valor de R\$ 11.970.558,42 em virtude dos fatos a seguir descritos.

O procedimento fiscal de revisão aduaneira que deu origem a esse auto de Infração baseia-se no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) número 08108002012001783, e abrange as importações de “Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)” realizadas pela empresa LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 00.801.450/000183, nos anos de 2007 a 2010.

Foi apurado que: (...)

- A correta classificação fiscal do insumo “Displays (painéis) de Cristal Líquido (LCD)” é no código NCM 8529.90.20;

• A reclassificação fiscal de insumos importados na Zona Franca de Manaus impacta no total de imposto de importação devido quando a alíquota do novo código NCM for diferente da originalmente utilizada, ocasionando falta de recolhimento nos casos de alíquota superior à original, na forma do Art. 7º do Decreto-Lei nº 288/67;

Estando incorreta a classificação do código NCM 9013.80.10 para os “Displays de Cristal Líquido (LCD)” importados pela empresa, conduta tipificada como infração, nos termos dos inciso I do artigo 711 do Regulamento Aduaneiro – Decreto 6759/2009, aplicou-se multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, conforme estipulado pelo caput do mesmo artigo, totalizando R\$ 1.284.650,75.

Sendo a alíquota da posição 8529.90.20 (12%), considerada a correta, maior do que a da posição 9013.80.10 (0%), efetuou-se lançamento complementar às interações da empresa que utilizavam incorretamente “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no código 9013.80.10 nos anos de 2007 a 2010, a fim de formalizar a diferença do Imposto de Importação não recolhido, com os devidos acréscimos legais, totalizando R\$ 4.987.965,33 referentes ao Imposto de Importação, R\$ 3.740.973,87 referentes à multa de ofício e 1.956.968,47 referente aos juros de mora”.

Após tomar ciência do lançamento no dia 28/07/2012, a contribuinte, ora Recorrente, apresentou Impugnação, sendo os autos remetidos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SP”).

Na sessão de 19/02/2013, a 23ª Turma da DRJ/SP julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 10/01/2007

Internação de “Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)”, com classificação fiscal no código NCM 9013.80.10.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado determinam expressamente a classificação fiscal do produto em questão na posição 8529. Por serem partes da posição 85.28, o código NCM adequado é o 8529.90.20 por aplicação direta da Regra 1 c/c Regra 6 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.

O lançamento não está eivado pela decadência.

Em momento algum a fiscalização procedeu com a modificação de critérios jurídicos, nem tampouco com os aspectos de direito da importação. Pelo contrário, toda a ação fiscal se baseia em erro de fato atribuído ao importador que elegeu uma classificação fiscal indevida”.

A Recorrente foi intimada dessa decisão em 21/03/2013, conforme “Termo de Ciência por Decurso de Prazo” de fls 3.517, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 05/04/2013, pelo qual expôs os seguintes argumentos para requerer a declaração de nulidade da decisão recorrida, ou, assim não se entendendo, a sua reforma:

- (a) A decisão recorrida seria nula, por falta de motivação;
- (b) O auto de infração seria nulo, pois, segundo a Recorrente, pretende “*aplicar Solução de Consulta exarada com base na análise de determinado produto sem que seja confirmado tratar-se do exato mesmo produto ou de produto equivalente, o que só poderia ser realizado após análise técnica, que não foi realizada ou solicitada no curso da fiscalização*”;
- (c) Haveria decadência de parte dos créditos tributários lançados;
- (d) As mercadorias importadas se caracterizariam como dispositivos de cristal líquido, como dispositivos ópticos e teriam múltiplas aplicações; assim, deveriam ser classificadas no código NCM 9013.80.10 (“Dispositivos de cristais líquidos”), pela aplicação da Regra Geral Interpretativa (“RGI”) nº 01, da Nota Explicativa 1, “m”, da Seção XVI, e RGI nº 03, Notas IV.a e IV.b;
- (e) O auto de infração violaria o artigo 146, do CTN, por “*pretender aplicar retroativamente novo critério jurídico a lançamentos realizados com base em critério antes praticado pela Administração*”.
- (f) Haveria duplicidade de penalidades impostas à Recorrente, em razão da cominação de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, por erro na classificação fiscal;
- (g) As penalidades aplicadas deveriam ser canceladas, por força do artigo 100 do CTN;
- (h) A cumulação de multas resultaria em efeito confiscatório; e
- (i) Não poderia incidir a taxa SELIC sobre a multa de ofício, pois tal conduta representaria descumprimento do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

### Da nulidade da decisão recorrida

Segundo a Recorrente, a decisão recorrida seria nula, pois “(a) não motivou assertivas centrais de sua parte dispositiva, (b) deixou de analisar fundamentos essenciais ao deslinde da controvérsia, e (c) deixou de apreciar o vasto conjunto probatório trazido na Impugnação que comprova a correção da NCM 9013.80.10 para os dispositivos de cristal líquido sob análise”.

Para justificar esse entendimento, a Recorrente alega que a decisão recorrida teria sido omissa ou não apreciada de forma suficiente algumas matérias de defesa por ela apresentadas em sua Impugnação. Nesse sentido, dentre outras supostas falhas apontadas na decisão recorrida, a Recorrente afirma que a decisão recorrida não teria fundamentado de forma suficiente a não aplicação da nota “1.m” ao caso; não teria apreciado a questão relativa à aplicação do artigo 100 do CTN, que trata do afastamento de multa e juros quando o contribuinte segue práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e não teria examinado o laudo técnico elaborado pelo Prof. Moschim, da UNICAMP.

Conforme entendimento dos Tribunais, “não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução”<sup>1</sup>.

Ao analisar a questão principal que se discute nesses autos, classificação fiscal dos produtos importados pela Recorrente, a decisão recorrida realmente deixou de se manifestar expressamente sobre alguns dos argumentos trazidos pela Recorrente e sobre o laudo acima mencionado, porém, enfrentou as questões relevantes e apresentou fundamentação, a meu entender, suficiente, para defender o seu posicionamento de que a classificação fiscal adotada no lançamento era a correta.

Com relação à ausência de manifestação da aplicação do artigo 100, do CTN, está correta a Recorrente, pois a decisão recorrida foi omissa. Apesar disso, deixo de acolher a nulidade da decisão recorrida nesse ponto, levando em consideração o disposto no artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972<sup>2</sup>, tendo em vista que a matéria em que a decisão recorrida foi omissa é julgada de maneira favorável à Recorrente nesse voto, não havendo, com isso, prejuízo à Recorrente na sua não apreciação pela instância de piso.

Pelo exposto, entendo que a manutenção do lançamento pela decisão recorrida se deu dentro das prescrições legais, sem ofensa ao direito da Recorrente ao contraditório, à defesa e ao devido processo legal, motivo pelo qual voto pelo não acolhimento desta preliminar de nulidade.

### Da nulidade do Auto de Infração

A Recorrente argumenta que o auto de infração seria nulo, por falta de motivação, tendo em conta que “pretende aplicar Solução de Consulta exarada com base na análise de um determinado produto sem que seja confirmado tratar-se do exato mesmo

<sup>1</sup> AgRg no AREsp 659.116/SP, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2015, DJe 03/12/2015.

<sup>2</sup> Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

*produto ou de produto equivalente, o que só poderia ser realizado após análise técnica, que não foi realizada ou solicitada no curso da fiscalização”.*

Da análise do auto de infração e do Relatório Fiscal dele integrante, verifica-se que o lançamento se baseia no entendimento exposto na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que analisou produtos identificados como: “*Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação (“backlight”) e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada ‘módulo LCD-TFT’*”, que, daqui por diante, serão denominados simplesmente “Displays de Cristal Líquido (LCD)”.

Constam ainda na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, as seguintes informações sobre os produtos lá analisados: nome vulgar; nome comercial; nome científico e técnico; marca registrada, modelo, tipo e fabricante; função; princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; forma de acoplamento ou ligação a motores, outras máquinas ou aparelhos, sistemas ou outras peças; matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume ou a configuração de fornecimento (componentes), no caso de máquinas, instrumentos ou aparelhos e processo industrial detalhado de obtenção.

Portanto, da leitura da Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, ficaram perfeitamente identificados os produtos que foram objeto de análise e em relação aos quais a Coana manifestou entendimento pela classificação fiscal no código 8529.90.20 (“De aparelhos das posições 8527 ou 8528”).

Já os produtos importados pela Recorrente estão identificados no Demonstrativo denominado “Itens de Adição Classificados Incorretamente na NCM” (fls. 146-164), que apresenta número de “declaração de importação”, “adição”, “item”, “NCM utilizada” e a “descrição do produto importado”.

Dessa maneira, o cotejo das informações dos produtos analisados na Solução de Consulta com a descrição dos produtos importados pela Recorrente, a meu ver, são suficientes para se aferir que são os mesmos produtos ou produtos equivalentes aos que foram objeto da Solução de Consulta, sendo desnecessária a realização de uma análise técnica para enquadramento de cada produto importado pela Recorrente, para fins de fundamentação do auto de infração.

Além disso, caso entendesse de forma diversa, a Recorrente poderia, a partir da comparação entre a solução de consulta e os demonstrativos mencionados, impugnar especificamente um ou outro produto por ela importado que porventura pudessem não se qualificar como aqueles que foram objeto da solução de consulta, sendo certo que, nesse caso, haveria que se reconhecer que o lançamento não poderia prosperar em relação a eles, por falta de motivação.

Porém, apresentando a fiscalização o fundamento para o lançamento e documentos e informações que enquadram os produtos importados pela Recorrente na hipótese, não há que se falar em nulidade.

Pelo exposto, entendo que o Auto de Infração atende ao artigo 142 do CTN e aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, motivo pelo qual não merece prosperar a alegação de sua nulidade.

### Da violação ao artigo 146, do CTN

A Recorrente alega que o auto de infração teria violado o artigo 146, do CTN, “*por pretender aplicar retroativamente novo critério jurídico a lançamentos realizados com base em critério antes praticados pela Administração*”.

Para defender seu entendimento, a Recorrente expõe que “*as importações realizadas pela Recorrente (inclusive aquelas em que houve conferência física e documental) foram expressamente homologadas, seguindo-se o regular desembaraço das mercadorias, denotando-se a reiterada aceitação da classificação fiscal adotada*”.

A Recorrente, para demonstrar que as autoridades fiscais adotavam o critério de classificação dos dispositivos de cristal líquido sob o código 9013.80.10, ainda cita a existência de soluções de consulta apresentadas por outros contribuintes, decisão administrativa em contencioso fiscal que tem com parte a própria Recorrente e no qual esse entendimento foi manifestado, e o Decreto nº 6.233/2007, que previa ser essa a classificação para os dispositivos de cristal líquido (LCD).

Dispõe o artigo 146, do CTN: “*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*”. (grifos nossos)

Ao comentar esse dispositivo, a doutrina afirma: “*(...) há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado*”<sup>3</sup>. (grifos nossos)

Quanto à extensão do dispositivo, uma importante observação é feita pela doutrina: “*O dispositivo acima, inserido no capítulo concernente ao lançamento, gera questionamentos quanto a sua extensão: se é claro que ele impede a revisão de um lançamento já efetuado, pode surgir alguma dúvida quanto a qual entendimento a ser aplicado aos fatos ocorridos posteriormente a um lançamento e ainda não atingidos por outra fiscalização. Ou seja: se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte, fiando-se no artigo 146 acima transcrito, seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização? A resposta deve ser afirmativa.*”<sup>4</sup> (grifos nossos)

Portanto, a divergência doutrinária existente é se a vedação à alteração do critério jurídico está limitada a uma alteração dentro de um mesmo lançamento ou se a fixação de um critério jurídico em um lançamento anterior também surtiria efeitos em lançamentos futuros.

<sup>3</sup> Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. p. 180.

<sup>4</sup> Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.620.

Para ilustrar, no primeiro caso, estaria o Fisco vedado de efetuar um lançamento aplicando a classificação fiscal “A” para uma mercadoria e, nesse mesmo lançamento, revisar o critério adotado, para cobrar tributos com base em uma classificação fiscal “B”.

Já no segundo caso, em um primeiro momento, o Fisco realiza um lançamento contra determinado contribuinte sob o entendimento que a classificação fiscal correta é “C”, o que motiva o contribuinte a se curvar ao entendimento do Fisco e passar a adotar a classificação fiscal “C” para as operações futuras. Em um segundo momento, o Fisco muda seu entendimento, digamos, para a classificação fiscal “D”. Para os que defendem uma maior extensão do comando previsto no artigo 146, do CTN, o Fisco só poderia realizar novos lançamentos em razão de o contribuinte ter adotado a classificação fiscal “C” para fatos geradores ocorridos após o contribuinte ter tomado conhecimento da mudança de entendimento do Fisco, de “C” para “D”.

De um jeito ou de outro, é essencial que exista **um lançamento** para que o artigo 146, do CTN, seja aplicado.

No presente caso, não houve qualquer lançamento contra a Recorrente definindo como critério jurídico para a classificação fiscal dos “Displays de Cristal Líquido (LCD)” o código 9013.80.10. O processo em que a Recorrente foi parte, citado em suas defesas, não teve como critério jurídico do lançamento a adoção do código 9013.80.10, nem pode ser afirmado que o desembaraço aduaneiro das mercadorias constitui um lançamento, adotando esse critério jurídico.

Isso porque, a revisão aduaneira não se confunde com a revisão de ofício. Enquanto a revisão aduaneira prevista no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 é um procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966), procedimento aduaneiro que, em regra, não há lançamento, a revisão de ofício pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

No curso do despacho aduaneiro, são realizadas atividades no âmbito da conferência aduaneira (artigos 564 a 570 do Regulamento Aduaneiro de 2009) e do desembaraço aduaneiro (artigos 571 a 576 do Regulamento Aduaneiro de 2009), de cunho fiscal e extrafiscal, não havendo necessariamente em todas as conferências/desembaraços aduaneiros uma atividade de lançamento. Há uma atividade de controle administrativo e fiscalizatória que pode ensejar um lançamento tributário ou não.

A respeito das atividades exercidas no curso do despacho aduaneiro, explica a doutrina:

“O despacho aduaneiro inicia-se pelo registro da declaração de importação prestada pelo interessado. Baseando-se em critérios de amostragem e seleção para conferência puramente objetivos, verifica-se a consistência entre as informações prestadas, os documentos apresentados e a mercadoria efetivamente importada, no que tange à quantidade, descrição, qualidade e preço, com o objetivo de aplicação da legislação tributária e administrativo-aduaneira vigente.

Esse procedimento possibilita à autoridade aduaneira desenvolver as atividades tendentes a verificar a correção do que foi declarado e a legalidade da importação. As exigências fiscais, nessa fase, têm como objetivo retificar

as incorreções apresentadas, resolver as incompatibilidades com o que prevê a legislação e permitir o desembaraço conclusivo”<sup>5</sup>. (grifos nossos)

De acordo com o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, no procedimento de revisão aduaneira - ou, na redação da reforma que esse diploma sofreu em 1988, no procedimento de conclusão do despacho aduaneiro - , que deverá ocorrer dentro do prazo de 5 (cinco) anos do registro da declaração de importação, poderá ser realizado o lançamento de tributos porventura não pagos e penalidades devidas.

Assim, é possível que a autoridade fiscal realize um lançamento em qualquer uma das fases do despacho aduaneiro (conferência, desembaraço ou conclusão), porém, o mais comum, é que o lançamento, se for efetivado, se dê na fase de revisão aduaneira ou de conclusão do despacho aduaneiro, quando as mercadorias já foram desembaraçadas, pois, nessa fase, já não entrarão em confronto, de um lado, o maior período de tempo para a fiscalização detalhada que é necessária à realização de um lançamento e, de outro, a celeridade exigida no trâmite aduaneiro para o regular andamento das operações de comércio exterior nos portos e aeroportos nacionais.

Na hipótese de lançamento durante o despacho de importação, o despacho terá seu curso interrompido, abrindo-se duas possibilidades ao importador. Como observa a doutrina:

“(...) o ato que determina a interrupção do despacho aduaneiro deve ser fundamentado pela autoridade aduaneira, pois é preciso assegurar o exercício do direito de defesa do importador, mediante conhecimento das razões que motivaram a interrupção.

Tratando-se de exigência referente a crédito tributário o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, em caso de concordância (...). Discordando, o Auditor-Fiscal deverá efetuar o respectivo lançamento, na forma prevista no Decreto nº 70.235/1972; ou seja, será lavrado Auto de Infração e terá início o processo administrativo fiscal, no qual deve ser assegurada ampla defesa. No entanto, (...) não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário, no curso da conferência aduaneira, esteja pendente de recolhimento, salvo mediante a prestação de garantia (depósito em dinheiro, caução ou fiança bancária) equivalente ao valor aduaneiro”<sup>6</sup>.

De qualquer modo, se ocorrer lançamento no despacho aduaneiro em fase anterior à revisão aduaneira (ou conclusão de despacho aduaneiro), certamente haverá que ser fixado determinado critério jurídico e não poderá o Fisco, depois, na fase de revisão aduaneira pretender alterar esse lançamento, com um novo critério jurídico.

Mas não foi o que ocorreu nos autos, em que as mercadorias foram desembaraçadas, sem que tenha sido realizado contra a Recorrente qualquer lançamento. Na

<sup>5</sup> Vera Lúcia Feil Ponciano. “Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?”. “Temas Atuais de Direito Aduaneiro”. Rosaldo Trevisan (organizador). São Paulo. Lex Editora. 2008. p. 252-253.

<sup>6</sup> Vera Lúcia Feil Ponciano. “Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?”. “Temas Atuais de Direito Aduaneiro”. Rosaldo Trevisan (organizador). São Paulo. Lex Editora. 2008. p. 255-256.

realidade, o lançamento decorrente do procedimento de revisão fiscal foi o primeiro lançamento para as operações de importação em questão, de modo que não há que se falar em violação ao artigo 146, do CTN.

Nesse sentido, em situações semelhantes, já decidiu o CARF, conforme julgados, cujas ementas transcrevo abaixo:

“REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL. O art. 570 do Regulamento Aduaneiro/2002 define a revisão aduaneira como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, verifica a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. A reclassificação fiscal de mercadoria submetida a despacho, em decorrência de revisão aduaneira, não configura mudança de critério jurídico”. (Acórdão nº 3202000.484, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, Sessão de 25/04/2012)

\*\*\*\*\*

“ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA QUANTO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REJEIÇÃO. A revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal, visando à correta determinação da matéria tributável e à apuração dos tributos devidos, é instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado no fato gerador da obrigação tributária relativa à importação de mercadorias”. (Acórdão nº 3202000.407, Rel. Cons. Jose Luiz Novo Rossari, Sessão de 21/11/2011)

\*\*\*\*\*

“REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. Não constitui modificação de critério, o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal do produto na NCM, anteriormente adotada pelo importador, visando à apuração dos impostos incidentes na operação de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável, fixadas na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI)”. (Acórdão nº 3102000.798, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, Sessão de 27/10/2010)

\*\*\*\*\*

“REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na

10

declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos”. (Acórdão nº 3402002.943; Rel. Maria Aparecida Martins de Paula; Sessão de 25/02/2016)

Pelo exposto, não existindo qualquer lançamento anterior, entendo que não houve a alegada violação ao artigo 146, do CTN, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.

### **Da Decadência**

O lançamento se refere a fatos geradores ocorridos entre 10/01/2007 e 09/12/2010, tendo a Recorrente sido cientificada no dia 13/07/2012.

Quanto a essa matéria, a decisão recorrida entendeu inexistir decadência, pela aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, em razão da ausência de pagamento, pelos fundamentos a seguir:

“Assim temos que:

Regra geral – prevista no artigo 173, inciso I do CTN que prevê que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Regra especial – é retirada do artigo 150, parágrafo quarto e utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Determina que o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação nos casos de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral. (...)

Para a situação em comento, lançamento de ofício, caracterizado pela lavratura do auto de infração, aplica-se a regra geral. Destarte, o termo “a quo” para a contagem do prazo decadencial seria 01/01/2008, ou seja, cinco anos contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, uma vez que a Declaração de Importação mais antiga possui como data de registro 10/01/2007, sendo o termo “ad quem” a data de 31/12/2012.

O lançamento ocorreu na data de 12/07/2012, portanto dentro do prazo regulamentar, não estando eivado pela decadência”.

Por sua vez, a Recorrente defende a ocorrência da decadência, alegando ser aplicável, para fins de lançamento no caso ora em discussão, o artigo 54 do Decreto Lei nº 37/1966, que prevê um prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de importação, e, caso assim não se entenda, requer a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, que prevê um prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador, sob o entendimento que a homologação é do lançamento e não do pagamento.

Segundo o conceito de Câmara Leal<sup>7</sup>, a decadência é “*a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu*

<sup>7</sup> “Da prescrição e decadência”, Ed. Forense. 1959, 2ª ed., p. 115.

*exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”.*

No direito tributário, a decadência se caracteriza pela extinção do direito de crédito da Fazenda Pública face ao contribuinte, motivado pela inércia e inatividade durante certo decurso de tempo. Caso o contribuinte não efetue o recolhimento de determinado tributo ou o efetue a menor, o fisco terá certo lapso de tempo para realizar o lançamento tributário, a fim de constituir definitivamente o crédito tributário e promover todos os procedimentos competentes para a sua cobrança. E, na hipótese de se manter inerte e não tomar nenhuma providência, deixando de fazer o lançamento no prazo previsto na Lei, diz-se que se operou a decadência, com a conseqüente extinção do crédito tributário (artigo 156, inciso V, do CTN), pois não poderá o contribuinte ficar *ad eternum* sujeito às ações do fisco, sob pena de séria afronta ao princípio da segurança jurídica.

Nos termos do artigo 146, inciso III, “b”, da Carta da República, cabe à lei complementar dispor a respeito de normas gerais de direito tributário, “*especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”.

Com isso, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), editado em 25/10/1966 e com vigência a partir de 01/01/1967, recepcionado com *status* de lei complementar, estabelece como regra geral que o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo dispõe o artigo 173, inciso I<sup>8</sup>.

Porém, no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece a regra especial esculpida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN<sup>9</sup>, nos quais o prazo para a contagem da decadência tem início com a ocorrência do fato gerador.

No caso de lançamentos referentes ao Imposto de Importação, importante ainda destacar o Decreto-Lei nº 37/1966, editado em data posterior à do CTN, em 18/11/1967, porém, com vigência a partir da mesma data, 01/01/1967, que traz as seguintes regras:

“Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”

\*\*\*\*\*

“Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

<sup>8</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

<sup>9</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração”.

Quanto ao instituto da revisão aduaneira, observa-se que o dispositivo legal que dele tratava, em sua redação original, anterior ao Decreto-Lei nº 2.472/1988, não previa, de forma expressa, qualquer prazo para a sua realização. Veja a seguir a redação anterior do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966: “*Art 54. A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946*”.

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 (RA/1985), ao regulamentar esse dispositivo, assim dispôs:

“Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-Lei nº37/66, art. 54).

Art. 456 - A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 1172/66, art. 149, parágrafo único)”. (grifos nossos)

Como se percebe, como a revisão aduaneira é o ato pelo qual se verifica a regularidade fiscal da importação ou exportação quanto aos seus aspectos fiscais, deveria ser realizada no mesmo prazo de que dispõe o Fisco para realizar o lançamento de tributos porventura não pagos. Daí, a regulamentação ter deixado expresso a coincidência de prazos para a realização do procedimento e do respectivo lançamento.

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 2.472/1988, a redação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 foi alterada, para estabelecer expressamente uma limitação temporal à realização da revisão aduaneira, que deveria ser “processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei”.

Como o fato gerador do Imposto de Importação “*considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44*” (artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966), o legislador pretendeu desde logo, entre a regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN, e a regra especial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, adotar um prazo para realização da revisão aduaneira e do lançamento dela decorrente alinhado com essa última, do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

A regulamentação desse dispositivo permaneceu sem modificação até a edição do Regulamento Aduaneiro de 2002, que é seguida pelo Regulamento Aduaneiro de 2009, este último com a seguinte redação:

“Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º). § 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753. § 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data: I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º); e (...) § 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado”.

Pela análise da evolução legislativa e regulamentar do instituto da revisão aduaneira, verifica-se que a regulamentação mais recente parece querer dissociar prazos que até então andavam juntos e eram coincidentes, quais sejam, o prazo para a realização do procedimento e o prazo para lançamento dos tributos dele decorrente. Se antes a regulamentação indicava expressamente que o prazo de realização do procedimento deveria ser o mesmo do lançamento e que esse era de 5 (cinco) anos contados do registro da declaração, como prevê o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, a atual regulamentação prevê no artigo 638, §1º, do RA de 2009, um prazo decadencial, e no artigo 638, §2º, do RA de 2009, um prazo para a conclusão do procedimento.

Apesar disso, é o próprio Regulamento, no parágrafo seguinte (§ 3º, do artigo 638), que prevê, uma vez lançado o crédito tributário e cientificado o sujeito passivo, o procedimento de revisão aduaneira é encerrado, a indicar que a revisão aduaneira e o lançamento andam lado a lado. É ler: “considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado”.

A meu ver, o prazo estipulado para a realização do procedimento serve como limite de prazo para a própria constituição do crédito tributário. Isso porque, se o Fisco só poderá realizar a revisão de importações realizadas nos últimos cinco anos, contados do registro das declarações de importação, e a revisão aduaneira é condição, um ato antecedente ao próprio lançamento, a interpretação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 mais adequada, no meu sentir, é que tal prazo de realização do procedimento se traduz em um próprio prazo decadencial.

Se o Fisco só pode examinar operações de importação realizadas dentro de um limite de tempo, como poderá lançar para além daquele limite? Os prazos poderiam até não ser coincidentes, mas, para tanto, o prazo decadencial haveria de ser mais curto que o prazo de revisão, o que não ocorre.

Diante desse quadro normativo, para o caso ora analisado, lançamento decorrente de revisão aduaneira, entendo que deve ser aplicado o prazo de 5 (anos) contados do registro da declaração de importação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, por ser norma especial para o imposto de importação e para o instituto da revisão aduaneira, que prevalece frente às normas gerais de decadência previstas no CTN, repetidas no artigo 138, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Em decorrência, como a Recorrente teve ciência do lançamento em 13/07/2012, em relação a todas as declarações de importações registradas antes de 13/07/2007,

a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, motivo pelo qual o crédito tributário relativo a esse período deve ser afastado.

#### Da Classificação Fiscal das mercadorias importadas

O lançamento decorre da divergência na classificação fiscal adotada para a importação do produto denominado “*Display de Cristal Líquido (LCD)*”.

Enquanto a Recorrente entende como correto o código NCM 9013.80.10 da Tarifa Externa Comum (TEC) (“Dispositivos de cristais líquidos – LCD”), para o qual a alíquota do imposto de importação era, à época da importação, zero, a autoridade fiscal entende que a mercadoria deveria ter sido classificada no código NCM 8529.9020 (“Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28. / De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28”), para o qual a alíquota do imposto de importação era de 12 % (doze por cento). Abaixo, coloco tabela com os códigos defendidos pela Recorrente e pelo Fisco e as respectivas alíquotas:

	Contribuinte/Recorrente	Fisco
<b>Código</b>	<p>Capítulo 90 - Instrumentos e aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios.</p> <p>90.13 – Dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições; lasers, exceto diodos laser; outros aparelhos e instrumentos de óptica, não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo.</p> <p>9013.80 – Outros dispositivos, aparelhos e instrumentos.</p> <p><b>9013.80.10</b> - Dispositivos de cristais líquidos – LCD</p>	<p>Capítulo 85 - Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios.</p> <p>85.29 - Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28.</p> <p>8529.90 - Outras</p> <p><b>8529.9020</b> - De aparelhos das posições 85.27 ou <b>85.28</b> (Monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens)</p>
<b>Alíquota do II</b>	0%	12%

Conforme relatório fiscal que é parte integrante do lançamento, o mesmo se fundamenta na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que entendeu que a correta

classificação fiscal do produto *Display de Cristal Líquido (LCD)*” é no código 8529.90.20 da NCM.

Dessa maneira, importante, de início, conhecer as razões que levaram a Coana à classificação fiscal em que se funda o lançamento. Primeiro, destaco a identificação das características do produto:

“Devido à sua alta complexidade, as telas de LCD do tipo TFT incorporam um conjunto de circuitos eletrônicos responsáveis por controlar o processo de exibição das imagens e proceder à ativação de cada um pixels da tela mediante o acionamento dos transistores correspondentes. Tanto estes circuitos quanto o sistema de retroiluminação, constituído de uma ou mais fontes luminosas (lâmpada fluorescente ou LED), difusores (e, por vezes, circuito inversor) também fazem parte do produto em estudo, comercialmente chamado de “módulo LCD-TFT”.

19. As telas de LCD do tipo TFT são utilizadas, principalmente, para a fabricação de monitores de vídeo e televisores, mas podem ser utilizadas também como insumos para a fabricação de uma grande variedade de produtos, tais como monitores de vídeo, notebooks, aparelhos receptores de televisão, telefones celulares, máquinas fotográficas, consoles de vídeo game portáteis, aparelhos de GPS, aparelhos e instrumentos médicos, de automação industrial, etc.

20. Assim, conforme mencionado pelo Interessado em sua petição, é impossível definir com exatidão o produto no qual será montada, visto que a mesma pode ser acoplada a qualquer aparelho capaz de fornecer um sinal de vídeo através de uma conexão adequada – em que pese o fato de que, pelo tamanho, seja possível, por exemplo, presumir que uma certa tela deva servir para um aparelho receptor de TV, o que não impede, entretanto, que se utilize esta mesma tela para a fabricação de um equipamento médico, por exemplo”.

Diante disso, a solução de consulta afasta a classificação na posição 90.13, por dois motivos.

Primeiro, levando em consideração a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado nº 1 da posição 90.13, a Coana entendeu que o produto em questão excederia o alcance da posição, pois, enquanto a posição se destina a “*dispositivos de cristais líquidos, constituídos por uma camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas de vidro ou de plástico, com ou sem condutores elétricos, em peça ou recortados em formas determinadas*”, o produto em questão contém adicionalmente “dispositivos eletrônicos” e “um dispositivo de retro iluminação (*backlight*)”. É ler:

“25. Portanto, se infere, da leitura destas Nesh, que o alcance da referida posição se estende apenas a dispositivos bastante limitados, e se constituem, conforme o próprio texto da posição, em artigos de ÓTICA.

26. Por outro lado, o produto em análise se configura como um dispositivo eletrônico, em vista de ter agregados uma matriz de transistores e circuitos integrados que acionam e controlam os mesmos, além de um dispositivo de retroiluminação (*backlight*). Desta forma, o artigo em tela excede o alcance da posição 90.13”.

Segundo, por entender que os produtos em questão se destinariam exclusiva ou principalmente a uma máquina determinada, qual seja, monitores da posição 85.28, conforme as seguintes razões:

“27. Outrossim, conforme mencionado anteriormente, é impossível definir com exatidão o produto final a que se destina a “tela LCD-TFT”. Todavia, é inegável que a função deste produto é a exibição de imagens, e a função de exibir imagens é inerente aos monitores da posição 85.28: (...)

30. A posição 85.29, por sua vez, traz as partes “reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28”.

31. Por tudo que já foi dito, se infere que, de fato, as telas em estudo são reconhecidas como exclusiva ou principalmente destinados a monitores da posição 85.28, pele fato de sua função ser intimamente ligada à de um monitor, ou seja, mostrar imagens. Certamente, tais telas podem ser utilizadas na produção de outros aparelhos, todavia tais aparelhos possuem uma função própria específica, sendo a tela empregada apenas de modo auxiliar com o intuito de possibilitar ou facilitar a sua utilização. Por exemplo, a função de um telefone celular é possibilitar a comunicação, e o uso de uma tela nesse aparelho destina-se a facilitar o acesso e a navegação às funções do aparelho tais como agenda, discagem, etc. Um console de videogame portátil, por sua vez, é equivalente à junção de dois equipamentos, um monitor de vídeo e um console de videogame, sendo, neste caso, a tela LCD-TFT parte desse “monitor”.

Após adotar a posição 85.29, aplicando as regras de classificação, a Coana chegou à conclusão de que o código NCM correto seria o 8529.90.20.

De acordo com o relatório fiscal, corroboraria essa conclusão a Resolução CAMEX nº 84 de 09/12/2010, que incluiu dois Ex-tarifários para o código 8529.90.20 referindo-se justamente a Displays (telas) de Cristal Líquido (LCD), conforme abaixo:

8529.90.20	De aparelhos das posições 8527 ou 8528
8529.90.20	Ex 001 - Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação (“backlight”) e tampas frontal e traseira - (“módulo LCD-TFT”)
8529.90.20	Ex 002 - Tela de visualização de cristal líquido (LCD), composta por um painel de cristal líquido do tipo TFT (Thin Film Transistor), contendo em sua parte superior e laterais um conjunto de circuitos eletrônicos

Além disso, a classificação fiscal adotada no lançamento foi motivada pela seguinte constatação: “Uma vez que todos os DCR’s listados se referem a aparelhos eletrônicos com monitores embutidos, não poderia a empresa ter utilizado o código 9013.80.10 na classificação desses insumos, mas 8529.90.20, por serem partes desses monitores, como exposto nos capítulos 1 e 2 desse relatório”. (fls. 31 dos autos)

A decisão recorrida encampa o entendimento firmado no lançamento, concluindo da seguinte maneira:

“A posição 85.29, por sua vez, traz as partes “reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28”.

Fundamentalmente, a polêmica da classificação da tela LCDTFT reside na definição do alcance que deve ser dado ao texto da posição 90.13, ao citar “DISPOSITIVOS DE CRISTAIS LÍQUIDOS QUE NÃO CONSTITUAM ARTIGOS COMPREENDIDOS MAIS ESPECIFICAMENTE EM OUTRAS POSIÇÕES.”

A Notas Explicativas do Sistema Harmonizado determina expressamente a classificação fiscal do produto em questão na posição 8529. Por serem partes da posição 85.28, o código NCM adequado é o 8529.90.20 por aplicação direta da Regra 1 c/c Regra 6 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.

A aplicação direta da Regra 1, inibe a aplicação das demais regras”.

Contra esse ponto da decisão, a Recorrente, com base nos 4 (quatro) laudos técnicos acostados no processo (Laudo Moschim/UNICAMP – fls. 3388 e seguintes; 1º Laudo Rangel/INT-MCT – fls. 3602 e seguintes; 2º Laudo Rangel/INT-MCT – fls. 3629 e seguintes; e Laudo Morimoto-Seabra/POLI-USP – fls. 3677 e seguintes), defende a caracterização dos produtos importados como dispositivos de cristal líquido, como dispositivos ópticos, e que tais produtos importados não se destinariam exclusiva ou principalmente a monitores de televisores, eis que seriam múltiplas as aplicações dos dispositivos.

Em seguida, alega a Recorrente que os produtos importados deveriam ser classificados no código 9013.80.10, pelos motivos abaixo, segundo ela, cada um autônomo e suficiente para realizar a classificação defendida:

- a) Aplicação da RGI nº 01 e texto da posição 9013 – A Recorrente afirma que a RGI nº I determina que a classificação fiscal seja feita primordialmente no texto das posições e a posição 9013 descreve exatamente “dispositivos de cristal líquido”; dessa forma, os produtos importados se enquadrariam perfeitamente nessa descrição, levando em consideração que são dispositivos de cristal líquido como atestado nos laudos e que “*podem se destinar às mais diversas finalidades e equipamentos, não se podendo, no momento da importação classificá-los sob uma finalidade específica*”.
- b) Aplicação da RGI nº I e Nota “1.m”, da Seção XVI – A Recorrente expõe que a Seção XVI, que contempla a classificação 8529.90.20, exclui expressamente “*os artefatos classificados no Capítulo 90*”; com isso, entendendo a Recorrente que os produtos importados se qualificam como instrumento de óptica designados em uma das posições do Capítulo 90, não poderiam se classificar no código 8529.90.20.
- c) Aplicação da RGI nº 03 – A Recorrente invoca a RGI nº 03, pela qual, quando pareça que determinada mercadoria possa ser classificada em duas ou mais posições, prevalece a mais específica sobre a genérica; nesse sentido, defende a Recorrente que, como a posição 9013 identifica

dispositivos de cristal líquido e a posição 85.29 remeteria de forma genérica a partes e peças destinados a aparelhos das posições 85.27 e 85.28, a primeira seria a mais específica.

Como se verifica, os pontos controversos para a realização da classificação fiscal são a função dos produtos importados pela Recorrente e a possibilidade de se enquadrarem como produtos de óptica da posição 9013, pois, uma vez ultrapassados, maiores divergências não se encontrariam para a aplicação das regras de classificação, que apontariam para um ou outro código NCM.

Quanto à função, o lançamento apontou que os Displays de Cristal Líquido (LCD) importados pela Recorrente seriam partes de monitores de televisão ou rádio, com base nas informações prestadas pela própria Recorrente.

Como se observa no item “*Descrição Produto DCR*” dos “*Demonstrativos de Coeficiente de Redução*” acostados aos autos às fls. 134-136, todos os produtos importados foram destinados a televisor ou rádio da posição 85.28.

Reconhece-se que a aplicação futura do produto ou o uso de determinado produto após a importação não tem qualquer influência em sua classificação fiscal, porém, diante de seguidas importações, ao longo dos anos, de um mesmo produto, para a mesma destinação, há um indicativo que o produto foi concebido e fabricado para essa destinação, podendo-se concluir que o produto, no estado em que foi importado, tem como destinação exclusiva ou principal o uso em televisores e rádios.

Contra essa conclusão, há apenas as alegações da Recorrente, baseada nos 4 (quatro) laudos juntados aos autos. Contudo, da leitura desses trabalhos técnicos, não se pode vislumbrar que os produtos importados tenham múltiplas aplicações.

No “*Laudo Moschim/UNICAMP*”, fls. 3388 e seguintes, foram analisados diversos produtos do tipo Displays de Cristal Líquido (LCD), com as mais variadas dimensões de tela que, em decorrência, são destinados a aparelhos que vão desde televisores, passando por caixa eletrônico, esteira, micro-ondas, geladeira, urna eletrônica, rádio de carro, até *tablets* e *smartphones*.

Dessa maneira, quando o perito foi indagado na questão 03, para “*esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade*”, ele, levando em consideração a generalidade de produtos lá examinados, respondeu afirmativamente. Porém, quando, para exemplificar, respondeu em relação a um produto específico, deixou claro que o produto individualmente considerado não está sujeito a diversas aplicações, sem a necessidade de ajustes e intervenções humanas, após o processo de fabricação e à importação, o que fica evidenciado na resposta ao quesito seguinte. É ler:

“3) Queira V. Sa. Esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade. Em caso afirmativo, exemplificar possíveis aplicações.

Resposta. Sim. Todos os produtos em análise são dispositivos de cristal líquido de matrizes ativas que podem ser utilizados em diversas aplicações onde é necessária a visualização de imagens, dados gráficos ou textos, como veremos mais especificamente nos exemplos de uso do LCD-TFT em

produtos comerciais. Destacamos que o funcionamento de um dispositivo de cristal líquido depende, independentemente da aplicação em que será utilizado, do circuito integrado endereçador e dos diversos componentes ativos e passivos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso) ou no próprio substrato da célula do dispositivo, conforme já citado. Os diversos modelos de dispositivos de cristal líquido analisados diferem-se entre si pela geometria (diagonal de tela de imagem), pelo tipo de circuito de endereçamento, pela fonte de iluminação traseira e pela proteção da célula de vidro.

A mercadoria mostrador de cristal líquido LCD-TFT colorido apresenta-se na configuração de dispositivo endereçável e pronto para uso, em aplicações que podem ser as mais diversas. Tomando-se como exemplo o modelo LM171WX3 da amostra fornecida pela LG Electronics, o mesmo é otimizado para aplicações não portáteis. Porém, se o projeto permitir, poderá, por exemplo ser utilizado na fabricação de notebooks sem nenhuma restrição.

Pelas características técnicas apresentadas na resposta ao quesito anterior, conclui-se que o dispositivo LCD-TFT está preparado para receber comandos de endereçamento de pixels e reproduzir tais comandos no array de pontos de imagem, independentemente do equipamento que esteja enviando tais comandos.

(...) Como podemos observar nos exemplos acima, inúmeras aplicações podem incorporar um dispositivo mostrador de cristal líquido LCD-TFT. Ao longo do tempo a tecnologia teve seu custo significativamente reduzido, permitindo que novas funcionalidades pudessem ser incorporadas a produtos tradicionais e, com isso, a necessidade de exibição de informações tornou-se essencial.

Os dispositivos de cristal líquido de matrizes ativas são então desenvolvidos para serem passíveis de múltiplas aplicações, nos mais diversos produtos.

4) Considerando que a resposta ao terceiro quesito tenha sido afirmativa para o fato de que os produtos, da forma como são apresentados, têm aplicação para mais de uma finalidade, pergunta-se: é possível identificar um único tipo de equipamento do qual os produtos sejam “parte”?

Não é possível. Na forma como é apresentado, os produtos permitem aplicações muito diversificadas, conforme pudemos mostrar na resposta ao terceiro quesito. Tratam-se de produtos que podem ser utilizados em qualquer projeto de máquinas ou equipamentos que necessitem de um dispositivo de exibição de informações. Para sua utilização, basta que o projetista compatibilize a comunicação dos dados a serem exibidos com a forma que o dispositivo de cristal líquido “compreenda”. Desde que as especificações elétricas, mecânicas e ambientais sejam atendidas, o dispositivo irá operar satisfatoriamente em qualquer tipo de equipamento”. (grifos nossos)

Do mesmo modo, o “Laudo Morimoto-Seabra/POLI-USP”, às fls. 3677 e seguintes, não socorre a Recorrente. Vejam a resposta ao quesito 04:

4 – Há alguma característica nos dispositivos de cristal líquido analisados que torne tecnicamente impossível seu emprego em mais de um dos tipos de equipamentos acima descritos?

*Resposta:*

Atualmente, todos os equipamentos que necessitem de visualização para monitorar sua operação utilizam Dispositivos LCD, por serem eficientes, econômicos e rápidos, não existindo características que tornem seu emprego, em diversos equipamentos, tecnicamente impossível.

Para afastar a conclusão firmada no lançamento, é preciso saber se os produtos importados, no estado em que foram fabricados e importados possuem capacidade de se destinar a múltiplas aplicações. O fato de não ser “*tecnicamente impossível*” empregar um determinado produto em mais de um equipamento não quer dizer que o mesmo, como foi concebido, fabricado e importado, esteja pronto para se destinar a mais de uma aplicação ou que existam alternativas diversas de uso resultante da própria fabricação, sem uma ação humana após sua fabricação.

Com relação à possibilidade dos produtos se enquadrarem na posição 9013, se podem se qualificar como aparelhos ou instrumento de óptica, a partir da análise dos textos das posições contidas naquele Capítulo, entendo como correta a afirmação feita pela Coana de que os produtos importados pela Recorrente excedem o previsto em tal posição, por possuírem dispositivos eletrônicos e de retroiluminação, indo além do alcance da posição 90.13.

Feitas essas considerações, penso que, pela aplicação da RGI nº 1, a posição correta é a 85.29, que trata de “*Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28*”.

Continuando, dentre as subposições, os produtos não se enquadram na subposição 8529.10 (“*Antenas e refletores de antenas de qualquer tipo; partes reconhecíveis como de utilização conjunta com esses artefatos*”), devendo se enquadrar na subposição 8529.90 (“*Outras*”), por aplicação da RGI nº 06. Seguindo, quanto ao item e subitem, por aplicação da RGC nº 01, acredito que a classificação correta seja no código NCM 8529.90.20 (“*De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28*”).

Pelo exposto, apesar do diligente trabalho realizado pela Recorrente em sua defesa, acredito que a prova produzida nos autos não lhe socorre, motivo pelo qual entendo como correta a classificação fiscal utilizada pela Fiscalização para fundamentar o lançamento e nego provimento ao Recurso nesse ponto.

### **Das penalidades**

Além do valor relativo ao imposto de importação não recolhido em razão da divergência quanto à classificação fiscal, foram lançados contra a Recorrente as seguintes penalidades: (i) multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro dos produtos importados, com base no artigo 711, inciso I, do Decreto nº 6.759/2009 (“Regulamento Aduaneiro de 2009” ou “RA/2009”), que tem como fundamento legal o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.157-35/2001; e (ii) multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Abaixo, transcrevem-se os dispositivos legais citados, que amparam a cobrança dessas penalidades.

Regulamento Aduaneiro de 2009:

Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; (...) § 6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis. (...)

Art. 725. Nos casos de lançamentos de ofício, relativos a operações de importação ou de exportação, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou a diferença dos impostos ou contribuições de que trata este Decreto: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso II;”

Medida Provisória nº 2.157-35/2001:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria. I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou (...) § 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

A Recorrente requer o cancelamento das penalidades contra ela lançadas, com base em três fundamentos distintos.

**Do cancelamento das penalidades por força do artigo 100, do CTN**

A Recorrente argumenta que *“levando em consideração todo o histórico acima mencionado, em que as autoridades fiscais procederam à clara alteração do critério adotado para a classificação dos dispositivos de cristal líquido em questão, com base no disposto no artigo 100 do CTN, devem ser excluídas todas as penalidades (1% e 75%) e os juros ora impostos à Recorrente”*.

Dispõe o artigo 100, do CTN:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Segundo a doutrina, o conceito das normas complementares previstas nos incisos I, II e III, do artigo 100, do CTN, é o seguinte:

*“Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções interministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e os demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.*

*Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa. As discussões promovidas pelo contribuinte na órbita dos processos administrativos (sejam contenciosas, sejam relativas a processos de consulta), conduzidos pelas Administrações Públicas federal, estadual ou municipal, são igualmente fontes secundárias do direito tributário, mas não fazem coisa julgada para o contribuinte, salvo se desfavoráveis aos respectivos fiscos.*

*Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Dizem respeito aos usos e costumes interpretativos por parte da autoridade pública, segundo o princípio maior da boa-fé, que deve conduzir as relações Fisco-contribuinte”<sup>10</sup>.*

Com relação à norma complementar prevista no inciso II, do artigo 100, do CTN, importante observar que as decisões proferidas pelos órgãos colegiados no contencioso fiscal federal ali não se enquadram, por falta de eficácia normativa às suas decisões. Nesse sentido, a doutrina<sup>11</sup> esclarece: *“Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as “normas complementares” a que se refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa esteja assegurada por lei é que ali estariam. Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado*

<sup>10</sup> Antônio Carlos Rodrigues do Amaral. “Comentários ao Código Tributário Nacional. Coordenador Ives Gandra Martins”. Volume 02. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2006. p. 48-49.

<sup>11</sup> Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.125-126.

*administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional”.*

Entretanto, embora uma decisão administrativa em contencioso fiscal não se qualifique na norma complementar do inciso II, a depender do caso, poderá se qualificar como “prática reiterada” do inciso III, como se verifica pelos comentários da doutrina a respeito da norma complementar em referência: “(...) Sua adoção consistente [da decisão administrativa em determinado sentido], entretanto, poderá indicar “prática reiterada” (...). A comprovação do costume pode dar-se como se demonstram quaisquer fatos. Não é necessário que a prática seja publicada no Diário Oficial para que dela se conheça, embora, evidentemente, quando a autoridade cuida de tornar público o seu entendimento, numa Solução de Divergência, por exemplo, esta servirá de prova do costume administrativo. Também reiteradas “Decisões” publicadas no Diário Oficial, que refletem respostas das autoridades a consultas formuladas por contribuintes, servem de prova da prática administrativa. Do mesmo modo, se uma repartição seguidamente adota certo procedimento, torna-se ele costumeiro, gerando a expectativa do contribuinte no sentido de que assim se faz”<sup>12</sup>.

Com relação à “prática reiterada” do inciso III, a dúvida que surge é a partir de quando determinado costume administrativo poderá ser considerado uma “prática reiterada”. Quantas vezes ou por quanto tempo determinado costume deverá ser praticado para que possa ser entendido como uma “prática reiterada” para fins de aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN?

Esse ponto é examinado por Hugo de Brito Machado, que afirma: “O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada. Basta que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada”<sup>13</sup>.

Realmente o CTN foi omissivo na fixação de tal critério, porém a adoção do critério citado não resolve a generalidade dos casos, pois, no meu entender, nem sempre, será possível se afirmar que a adoção de determinada prática por, pelo menos, duas vezes, é suficiente para caracterizá-la como reiterada.

Para compreensão do conteúdo e alcance dessa norma, oportunas as lições de Miguel Reale: “Torna-se costume jurídico, porém, tão-somente quando confluem dois elementos fundamentais: um é a repetição habitual de um comportamento durante certo período de tempo; o outro é a consciência social da obrigatoriedade desse comportamento. O primeiro desses elementos é dito objetivo. Porquanto diz respeito à repetição de um comportamento de maneira habitual; o segundo elemento é chamado subjetivo, visto como está ligado à atitude espiritual dos homens, considerando tal conduta como necessária ou conveniente ao interesse social. (...) Não basta a repetição material do ato, porque é essencial que seja marcada pela convicção da juridicidade do comportamento. De maneira mais objetiva poderíamos dizer que um costume adquire a qualidade de costume jurídico quando passa a se referir intencionalmente a valores do Direito, tanto para realizar um valor positivo, considerado de interesse social, como para impedir a ocorrência de um valor negativo, um desvalor”<sup>14</sup>. (grifos nossos)

Portanto, a meu ver, uma prática será considerada reiterada, para fins do disposto no artigo 100, inciso III, do CTN, quando se configurar como uma repetição, de

<sup>12</sup> Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.125-126.

<sup>13</sup> Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. p.90.

<sup>14</sup> Lições Preliminares de Direito. Editora Saraiva. 25ª Edição. 2001. p. 158.

maneira habitual, durante certo período de tempo, de um comportamento observado pelas autoridades administrativas, sendo necessário ainda que esse comportamento repetido leve o contribuinte a crer que aquele é o entendimento das autoridades administrativas sobre a matéria.

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 100, do CTN, prevê a exclusão da “*imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*”, quando o contribuinte tiver observado as normas complementares ali descritas.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a exclusão de agravações decorre do princípio *nemo potest venire contra factum proprium*, pois “*se a própria administração baixa atos normativos, adota uma prática reiterada ou subscreve com outro fisco um convênio, não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientação, ainda que o Fisco as venha repudiar*”<sup>15</sup>.

Nesse caso, “*os contribuintes que observarem as normas complementares ali discriminadas estão a salvo da penalidade, bem assim da cobrança de juros e da correção monetária*”<sup>16</sup>. (grifos nossos) No presente caso, narra a Recorrente que as autoridades fiscais teriam reiteradamente desembaraçado os produtos importados por ela, validando tacitamente o critério de classificação fiscal que vinha sendo adotado pela contribuinte, que continuou a agir daquela forma, observando essa suposta “prática reiterada”, o que configuraria hipótese de exclusão das penalidades, nos termos do artigo 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN.

Apesar de não implicarem necessariamente um lançamento fiscal, atos praticados no despacho aduaneiro, nas fases de conferência e despacho aduaneiro, em tese, podem ser reconhecidos como uma “prática reiteradamente observada”, pois “*não importa que a conferência aduaneira consista em exame sujeito à revisão. O certo é que nessa oportunidade se verifica a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado. O fato de sujeitar-se o despacho aduaneiro à revisão, não lhe retira a natureza de ato administrativo fiscal*”<sup>17</sup>.

Ocorre que, no período do lançamento, de 2007 a 2010, as autoridades fiscais não apenas desembaraçaram produtos importados pela Recorrente no código 9013.80.10, como também desembaraçaram produtos importados pela Recorrente no código 8529.90.20, aliás, em montante muito superior ao que é objeto do lançamento, como se verifica às fls. 25 dos autos, no relatório fiscal que faz parte do Auto de Infração:

“Analisando as importações efetuadas pela empresa referentes ao insumo “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no mesmo período da fiscalização, 2007 a 2010, verificamos que a maioria dessas importações (mais de 900 milhões de dólares) foi efetuada pela empresa utilizando a classificação correta no código NCM 8529.90.20.

<sup>15</sup> Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 14ª Edição, 1995, p. 60.

<sup>16</sup> REsp 98.703/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/1998, DJ 03/08/1998, p. 179.

<sup>17</sup> Trecho de acórdão recorrido citado no julgamento do REsp 162.616/CE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, julgado em 02/04/1998, em que “a prática reiteradamente observada” em questão vem do fato de as autoridades fiscais, por repetidas vezes, expedirem documentos de importações em nome do contribuinte, registrando-lhe o direito à isenção de impostos, conforme restou demonstrado documentalmente, mesmo tendo conhecimento da expiração do prazo de isenção”.

A relação de declarações de importação que contém Displays de Cristal Líquido (LCD) corretamente classificados no código 8529.9020 encontra-se às folhas 171 a 193.

As importações de Displays de Cristal Líquido (LCD) incorretamente classificados no código 9013.80.10, objeto desse auto de infração, totalizaram R\$ 127.147.950,4613.

Percebe-se que se trata de valor relativamente pequeno se comparado ao total de Displays de Cristal Líquido (LCD) importados pela empresa. Tal fato demonstra que a empresa conhecia e utilizava a classificação correta na maioria de suas importações de painéis de LCD”.

Nesse cenário, entendo que o desembaraço, pelas autoridades aduaneiras, dos produtos importados pela Recorrente na posição questionada no lançamento não pode se qualificar como uma prática reiteradamente observada pela administração.

Isso porque, a prática do ato do desembaraço para os mesmos produtos não foi uniforme, não se verificando a prática de um mesmo ato, de maneira habitual, ao longo de um período de tempo. Na realidade, duas práticas, contraditórias entre si para fins de gerar entendimento sobre alguma matéria, foram realizadas ao longo do tempo, pelo desembaraço tanto de produtos no código 9013.80.10, como no código 8529.9020.

Além disso, essa prática, não sendo reiterada, não pôde gerar no contribuinte a crença de que aquele entendimento, classificação fiscal no código 9013.80.10, era o adotado pelas autoridades fiscais para o tema. Não poderia a Recorrente se pautar no ato de desembaraço aduaneiro dos produtos no código 9013.80.10, quando sabia que importações realizadas por ela sob o código 8529.9020 também era desembaraçadas, ainda mais, quando essas últimas se deram em montante muito superior.

Portanto, no caso ora analisado, o desembaraço de produtos importados pela Recorrente no código 9013.80.10 não é capaz de atrair a aplicação do parágrafo único do artigo 100, do CTN, para afastar a penalidade imposta nas importações em referência.

Entretanto, acredito que a análise não se encerre por aqui. Como noticiado pela Recorrente, ao defender a aplicação do artigo 146, do CTN, à hipótese aqui tratada, o histórico do tratamento fiscal aplicável às importações dos produtos denominados “Displays de Cristal Líquido (LCD)” é peculiar.

Até o final do ano 2010, o cenário existente era o seguinte.

Foram publicadas soluções de consulta apresentadas por outros contribuintes, nos quais a Receita Federal se manifestou pela adequação do código 9013.80.10 para classificação dos dispositivos de cristal líquido. Vejam abaixo:

"DECISÃO Nº 98 de 25 de Outubro de 1999 - DIANA 8  
**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias  
**EMENTA:** CÓDIGO TEC: Mercadoria: 9013.80.10 Tela de cristal líquido (TFT-AMLCD), colorida, de 15", 768 x 1024 pixels, fabricante Hosiden and Philips Display Corp., modelo HLD 1506-014330 ou fabricante LG Electronics Inc., modelo LM 151X2-C2TH."

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 31 de 03 de Maio de 2007 - DIANA 10  
**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias  
**EMENTA:** Código TIPI: 9013.80.10 Tela de visualização de cristais líquidos com tecnologia TFT (thin-film transistor), policromática, de 6,5", com resolução de 640 x 480 pixels, própria para aparelhos médicos e industriais, marca "NEC", modelo NL6448BC20-18D."

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 37 de 17 de Setembro de 2007 - DIANA 6  
**ASSUNTO:** Classificação de Mercadorias  
**EMENTA:** Código TIPI - Mercadoria 9013.80.10 Tela de cristal líquido, com tecnologia TFT, de 15", policromática, com resolução de 1050 x 1400 pixels, própria para "notebooks", monitores para computadores de mesa, terminais para aplicações industriais, etc., modelo HSD150PK14-A, fabricado por HannStar Display Corporation."

Além disso, em processo em que a própria Recorrente foi parte, proferiu-se decisão administrativa, afastando o código 8473.30.99 adotado pelo Fisco no lançamento e afirmando que a posição 90.13 era a mais adequada. Abaixo, trecho do julgado:

"Da leitura dessa nota, resta evidente que a solução da lide é um típico caso de sua aplicação, pois a mercadoria a ser classificada é um artefato da posição 90:13 ou da posição 84.73. Logo, é na posição específica que deve ser classificado, "quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos à que se destinem".

Ademais, a Regra Geral 3.a determina: "A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas".

Ora, entre, "partes e acessórios [...] destinados às máquinas e aparelhos [...]" e "dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições [...]", a segunda alternativa é a eleita tanto pela Nota 2.a do Capítulo 90 quanto pela Regra Geral 3.1, visto que é específica para a mercadoria, ao revés da primeira [partes e acessórios], explicitamente excluída pela Nota 2.a do Capítulo 90.

Entendo, portanto; incorreta a classificação da mercadoria adotada pela Fazenda Nacional no código 8473.30.99 da Tarifa Externa Comum (TEC)". (Processo nº 10860.000559/2005-86; Recurso nº: 133.011; Acórdão nº : 303-33.326; Sessão de 12/07/2006; Recorrente : LG ELECTRONICS DE SÃO PAULO LTDA. Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP)

No ano de 2007, com a edição da Lei nº 11.484/2007, foi instituído o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores ("PADIS"), que concede isenção e redução de alíquota para Imposto de Renda, PIS, COFINS, e IPI.

Esse programa foi regulamentado pelo Decreto nº 6.233/2007, que em seu Anexo I elencava os produtos que seriam contemplados pelo benefício, indicando suas respectivas classificações fiscais, da seguinte forma:

Mostradores de Informação	NCM
Dispositivos de plasma	8529
Displays construídos a partir de OLED da posição 8541	---
Displays construídos a partir de TFEL das posições 8541 e 8542	---
Dispositivos de cristais líquidos (LCD)	9013.80.10

Contudo, esse cenário mudou, a partir do final do ano de 2010.

Em 08/12/2010, foi editada a Resolução CAMEX nº 84/2010, criando exceção à Tarifa Externa Comum justamente no código 8529.9020, apontado pela Fiscalização, para os produtos que foram importados pela Recorrente e que são objeto do lançamento ora em análise, conforme a seguir.

Art. 3º Na Lista de Exceções à Tarifa Externa Comum de Bens de Informática e Telecomunicações, de que trata o Anexo III da Resolução CAMEX nº 43, de 22 de dezembro de 2006, fica incluído o código 8529.90.20, conforme discriminado no quadro abaixo:

NCM	DESCRIÇÃO	Alíquota do II (%)
8529.90.20	De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28 Ex 001 - Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino ( <i>Thin Film Transistor</i> ), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira - ("módulo LCD-TFT") Ex 002 - Tela de visualização de cristal líquido (LCD), composta por um painel de cristal líquido do tipo TFT ( <i>Thin Film Transistor</i> ), contendo em sua parte superior e lateral um conjunto de circuitos eletrônicos denominados de <i>drivers source</i> e <i>gate</i> responsáveis pela ativação das linhas e colunas de transistores do painel, utilizada como insumo na industrialização de módulos LCD - ("Panel LCD open cell - célula aberta")	12 BIT 0 BIT 0 BIT

Na mesma época, em 24/12/2010, foi proferida a Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que manifestou entendimento pela classificação dos produtos em questão também no código 8529.9020, como se verifica pela ementa abaixo:

#### ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Mercadoria "Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (*Thin Film Transistor*), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("*backlight*") e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada "módulo LCD-TFT" classifica-se no código 8529.90.20 da Tarifa Externa Comum vigente.

**Dispositivos Legais:** RGI/SH 1ª (texto da posição 85.29 e Nota 2, alínea "b" da Seção XVI), RGI/SH 6ª (texto da subposição 8529.90) e RGC 1ª (texto do item 8529.90.20), todas da TEC vigente, aprovada pela Res. Camex nº 43/2006, com os subsídios fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/92, com a versão atual aprovada pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008.

No ano seguinte, foi editado o Decreto nº 7.600/2011, que alterou o Anexo I do Decreto nº 6.233/2007, anteriormente citado, para contemplar também o código 8529.9020, ficando o Anexo da seguinte forma:

Mostradores de Informação	NCM
Dispositivos de plasma	85.29
Displays construídos a partir de OLED da posição 85.41	---
Displays construídos a partir de TFEL das posições 85.41 e 85.42	---
Displays de cristal líquido (LCD)	85.29
Dispositivos de cristais líquidos (LCD)	9013.80.10

A partir de 2010, portanto, com a edição da Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, ficou claro que o entendimento da Receita Federal é pela classificação do produto identificado como “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no código 8529.9020.

Porém, não se pode dizer o mesmo em relação ao período anterior, pois havia ato normativo de caráter geral emitido pela administração pública contemplando apenas o código 9013.80.10 para os dispositivos de cristais líquidos, soluções de consulta da Receita Federal, indicando como correto o código 9013.80.10 e decisão administrativa em contencioso fiscal da própria Recorrente no mesmo sentido.

É de se observar ainda que o lançamento se baseia exclusivamente em decisão administrativa (Solução de Consulta da Coana) e ato normativo (Resolução CAMEX) do final de 2010 e início de 2011. Não há no lançamento notícia de decisões e/ou atos anteriores a essa época que já afastassem o entendimento adotado pela Recorrente nas importações objeto do lançamento.

Dessa maneira, à luz dos elementos existentes no caso concreto, da evolução do tratamento fiscal empregado pelas autoridades administrativas, em especial, da redação do Anexo I, do Decreto nº 6.233/2007, até 2011, cuja observação foi reforçada pelos demais elementos presentes nos autos desse processo (soluções de consulta e decisão administrativa em contencioso fiscal em processo da própria Recorrente), penso que reste configurada hipótese que atrai a aplicação artigo 100, inciso I, combinado com o seu parágrafo único, do CTN.

A impossibilidade de aplicação de penalidades à Recorrente ainda encontra fundamento na norma especial, relativa ao Imposto de Importação, contida no artigo 101, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966 (“*Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto: I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não.*”)(grifos nossos), tendo em vista as decisões proferidas nos processos de soluções de consulta em que a Recorrente não foi parte e a decisão administrativa em contencioso fiscal em processo da própria Recorrente.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso nesse ponto, para afastar a imposição de penalidades (multa de 1% sobre o valor aduaneiro e multa de ofício de 75%) e juros de mora, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Por fim, diante do afastamento das penalidades impostas à Recorrente ora examinado, deixo de apreciar as alegações da Recorrente relativas a duplicidade de penalidades, cumulação de multas e efeito confiscatório, assim como as alegações referentes à incidência de SELIC sobre multa de ofício.

### **Conclusão**

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para, nos termos do voto: (i) afastar a alegação de nulidade da decisão recorrida e de nulidade do auto de infração; (ii) cancelar o lançamento em relação a todas as declarações de importações registradas antes de 13/07/2007, tendo em vista que a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66; (iii) reconhecer como correta a classificação fiscal adotada no lançamento; (iv) não reconhecer a violação ao artigo 146, do CTN; e (v) cancelar as penalidades aplicadas e afastar a cobrança dos juros de mora, com base no artigo 100, inciso I, do CTN.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Pedi permissão para apresentar declaração de voto de modo a, com objetividade, esclarecer e pontuar meu entendimento pela ocasião do julgamento deste processo. Data vênha do decidido pelo Colegiado e do proposto pelo ilustre Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira em seu extremamente alentado voto, divergi logo nas preliminares.

Estamos a analisar um caso de revisão aduaneira que focou exclusivamente na verificação da classificação fiscal usadas nas importações feitas nos anos de 2007 a 2010. A autoridade fiscal cita exatamente a Solução de Consulta que classificou painéis ou displays de cristal líquido.

### "Termo Fiscal:

O procedimento fiscal de revisão aduaneira<sup>1</sup> que deu origem a esse auto de infração baseia-se no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) número 0810800-2012-00178-3, e abrange as importações de "*Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)*" realizadas pela empresa LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 00.801.450/0001-83, nos anos de 2007 a 2010, dentre as quais verificou-se a ocorrência das seguintes condutas:

- Mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM - "Classificação Incorreta da Mercadoria", infração nos termos do inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009 - Regulamento Aduaneiro.
- Falta de Recolhimento do Imposto de Importação (II) na internação de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), devido à reclassificação fiscal de insumos estrangeiros importados com benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 288/67"

Devemos reconhecer o esforço e imenso trabalho fiscal que logrou resultar nas autuações em discussão, entretanto, creio que a extensão dessa revisão fiscal de tantas importações deixou muito reduzida a exposição e explicação das razões centrais do fato imputado: no caso, o erro de classificação fiscal e a correspondente análise dos bens importados. O Termo dedica poucas linhas para demonstrar os fatos e a análise:

### "Termo Fiscal:

Atendendo a pedido consulta de classificação fiscal, nos termos do inciso II, art 10 da IN RFB 740/2007, a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira da Receita Federal do Brasil elucidou que o insumo "*Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada "módulo LCD-TFT"*", nesse relatório chamado simplesmente de "Display de Cristal Líquido (LCD)", **classifica-se no código 8529.90.20 da NCM**. Toda a fundamentação referente a essa classificação fiscal encontra-se na *Solução de Consulta Coana nº 4/2010*, folhas 116 a 127. **A fim de não estender**

**desnecessariamente este Relatório Fiscal, considera-se aqui escrita toda a fundamentação acerca dessa classificação fiscal contida na supracitada Solução de Consulta, que é parte integrante desse auto de infração.**

No mesmo sentido, a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), ligada à presidência da República, publicou Resolução CAMEX nº 84 de 09/12/2010, folhas 128 a 130, incluindo dois *Ex-tarifários* para a posição 8529.90.20 referindo-se justamente a Displays (telas) de Cristal Líquido (LCD), corroborando a interpretação acerca de sua classificação, conforme tabela abaixo constante na referida resolução.

...

Baseando-se nas explanações contidas nos itens 1.1, 1.2 e 1.3 acima e considerando toda fundamentação contida na Solução de Consulta Coana nº 4/2010, folhas 116 a 127, conclui-se que:

(b) A correta classificação fiscal do insumo "*Displays (painéis) de Cristal Líquido (LCD)*" é 8529.90.20.

..

## **2. FATOS**

Nos anos de 2007 a 2010 a empresa **LG-AM** realizou importações de insumos do tipo "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" utilizando incorretamente o código NCM 9013.80.10 para sua classificação, incorrendo em conduta capitulada como infração pelo inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009, conforme exposto no capítulo 1 deste relatório.

Tal erro de classificação fiscal, além de prejudicar os controles aduaneiros e de comércio exterior, teve impactos tributários, uma vez que a classificação desses "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" no subitem NCM 9013.80.10 ocasionou falta de recolhimento de Imposto de Importação<sup>18</sup> devido na internação dos bens produzidos com essas mercadorias, conforme trecho extraído da Tarifa Externa Comum (TEC) abaixo.

..

### **2.1. Classificação Incorreta da Mercadoria**

Analisando as internações ZFM realizadas pela empresa nos anos de 2007 a 2010 referentes a bens industrializados que utilizaram como insumo "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" classificados no código 9013.80.10, verificou-se que esses insumos foram utilizados na montagem de aparelhos eletrônicos que possuíam monitores embutidos.

9013.80.10 como insumo, como exposto nos Demonstrativos de Coeficiente de Redução Eletrônicos contidos no Demonstrativo de Apuração às folhas 134 a 136.

Ainda, embora própria descrição da mercadoria remeta à classificação fiscal 8529.90.20, a autuada incorretamente classificou a mercadoria na posição 9013.80.10, como se pode verificar no Item da Adição 031 de sua Declaração de Importação 10/2313646-7, nos campos Classificação Tarifária e Descrição Detalhada da Mercadoria, transcritos abaixo:

*"Classificação Tarifária: 9013.80.10; e*

*Descrição Detalhada da Mercadoria: DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. \*\*SUFRAMA\*\*GS-SG24301 (38,2X52)MM, LCF800ON. EAJ60988301"*

Da mesma maneira procedeu em todos os itens constantes no "*Demonstrativo de Itens de Adição classificados incorretamente na NCM*", às folhas 146 a 164.

Dessa forma, sendo 8529.90.20 a classificação correta para os insumos "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" e tendo incorretamente os classificados no código 9013.80.10, o sujeito passivo incorreu na infração capitulada no inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009". (grifos acrescidos)

Ao estudar os autos de infração e as informações fiscais que o instruem fui surpreendido com a variedade de tipos de produtos abrangidos pelo questionamento de que houve erro na classificação. No anexo do termo fiscal que lista os produtos importados podemos ver que as descrições constantes das declarações de importação trazem codificações e informações que evidenciam que, apesar de serem display de cristal líquido, não se poder ter certeza de que eles são idênticos entre si, e que foram projetados e produzidos para a mesma destinação ou uso.

Por exemplo, entre esses produtos encontramos que uns têm tamanho de 15 polegadas, outros de 20 polegadas, outros de 30, e 35 e 40, e etc. Como podemos afirmar que essas diferenças de tamanhos não significam que eles foram planejados e produzidos para usos distintos? A informação sobre os tamanhos é possível analisarmos, mas há outras nos códigos descritivos que não foram analisadas em suas especificidades e significações. Vejamos alguns exemplos:

DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. \*\*SUFRAMA\*\*GS-43123  
82.5X24.3MM 51X4 0CD MONO 0% LAC7800(CAR AUDIO) GENDA  
INTERNATIONAL L EAJ42994801

DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. \*\*SUFRAMA\*\*GS-43047  
80.0X20.5MM 5X8 0CD MONO 0% BLACK MASK, TM, 85\*20.5  
EAJ41004601

TELA DE CRISTAL LIQUIDO (LCD) COM SUAS RESPECTIVAS  
PLACAS INTERNAS DE CIRCUITO IMPRESSO MONTADAS COM  
COMPONENTES ELETROELETRONICOS. \*\*SUFRAMA\*\*DE  
CONTROLES (LC320WXN SAA1), LCD 32 POLEGADAS EAJ41825601  
32"

TELA DE CRISTAL LIQUIDO (LCD) COM SUAS RESPECTIVAS  
PLACAS INTERNAS DE CIRCUITO IMPRESSO MONTADAS COM  
COMPONENTES ELETROELETRONICOS. \*\*SUFRAMA\*\*DE  
CONTROLES (LC420WXN SAA1), LCD 42 POLEGADAS EAJ41862301  
42"

A meu ver, para que se possa questionar a classificação fiscal de cada um desses produtos há que se identificar suas características particulares, e não nos atermos apenas na denominação genérica de que são dispositivos de cristais líquidos.

Esse meu entendimento é confirmado quando me debruço sobre as regras de interpretação do sistema harmonizado e constato que, para esse tipo de produto, pode haver mais uma classificação possível. E a determinação da que seria a correta passa pela análise de

suas peculiaridades, entre elas a destinação e uso do bem, conforme se pode conhecer a partir de seu projeto/concepção original e produção - e este é um critério que tenho adotado nas apreciações dessa matéria/produto em outros julgamentos -.

Verifico, ademais, que os autos de infração não se aprofundam na verificação dessas peculiaridades e diferenças na descrição dos produtos, apoiando-se principalmente no entendimento firmado em Solução de Consulta e na denominação geral de se tratar de dispositivos de cristal líquido.

Respeitosamente, para se transpor a conclusão dessa Solução para os casos concretos - como ocorre quando se realiza uma revisão aduaneira - teria sido necessário demonstrar a perfeita correspondência entre seus objetos de classificação. E nesse ponto, há uma carência por parte da comprovação de que cada um dos produtos importados foi classificado incorretamente. Como expus nos parágrafos anteriores, as descrições dos produtos nas declarações de importação trazem informações que indicam que eles não são idênticos entre si, nem permite se ter certeza que possuem entre si o mesmo uso e destinação desde sua concepção e produção, quanto mais se ter certeza que correspondem ao caso decidido na Solução.

A falta de comprovação do alegado alcança as bases da autuação e a compromete. Por isso propus que, logo nas preliminares, a autuação não poderia prosperar.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

## Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Registro o voto divergente do conselheiro relator no concernente **(i)** à possibilidade de revisão do lançamento; e **(ii)** à classificação fiscal da mercadoria.

Em primeiro lugar, **(i) quanto à alegação de revisão fiscal**, entendemos, coerentemente com posicionamento por anteriormente externado, ter havido, no presente caso, nulidade do auto de infração lavrado em decorrência de revisão de lançamento por erro de direito.

Entendemos que o erro de direito seja justamente a aplicação incorreta da norma; neste caso, a autoridade fiscal que lavra o auto de infração discorda da fundamentação aceita pela autoridade aduaneira no momento do desembaraço, pois a reputa equivocada. Nada obsta quanto aos elementos fáticos, e prescinde de qualquer dilação probatória: diante da mercadoria importada, revisa o lançamento anteriormente efetuado. Em outras palavras, entende equivocado o lastro positivo utilizado pelo aplicador (autoridade competente) que o precedeu.

Trata-se o presente, portanto, de clássico caso de revisão fiscal por alteração de critério jurídico, o que a literatura especializada denomina de erro de direito.

Já nos pronunciamos a respeito do tema em outras oportunidades, como no **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, do qual fui relator, julgado em sessão de 16 de março de 2016:

*"(...) há de se ter em conta quais os efeitos jurídicos da revisão do lançamento por conta da alteração dos critérios jurídicos adotados.*

*Observe-se que o desembaraço de diversas mercadorias sob o mesmo fundamento jurídico, uma vez que a autoridade aduaneira tenha tido o acesso a todos os elementos fáticos para a formação de sua convicção, implica não apenas a mera homologação e lançamento, mas, sobretudo, a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.*

*Não se trata, de maneira nenhuma, de negar à recorrida a plena eficácia do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002, que prevêem a possibilidade da revisão aduaneira como ato por meio do qual, após o desembaraço, apura-se a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames devidos, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. Evidencia-se que os erros de fato constatados serão revistos com base nos dispositivos em referência*

*O que não se evidencia, e jamais se poderia evidenciar, é a contrariedade destes dispositivos infralegais ao art. 146 do Código Tributário Nacional:*

**Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão**

administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**

*Neste sentido, conforme estudo realizado por Francisco Secaf Alves Silveira, "(...) prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional",<sup>19</sup> o que, não obstante, implica em vedação à modificação do lançamento "(...) e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito".<sup>20</sup>*

*A revisão aduaneira prevista pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.*

*O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé".<sup>21</sup> Assim, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "(...) não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito".<sup>22</sup>*

*Com base nos estudos de Heinrich Kruse, conclui que, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse oculta do conhecimento do aplicador, "(...) a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem",<sup>23</sup> ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento". Colocada a questão sob tais premissas, utiliza o seguinte exemplo, em tudo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:*

*"(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da*

<sup>19</sup> SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 318.

<sup>20</sup> Idem, p. 319.

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> Ibidem.

seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146".<sup>24</sup>

*Assim, "(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito",<sup>25</sup> não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar.*

*Para Rubens Gomes de Sousa, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,<sup>26</sup> e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, deverá ser estável.<sup>27</sup>*

*Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão fiscal deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "Teoria do lançamento tributário". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos".<sup>28</sup> Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato".<sup>29</sup>*

*Notícia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "verificação retificativa" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...)*

<sup>24</sup> Ibidem.

<sup>25</sup> SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.

<sup>26</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.

<sup>27</sup> Ibidem.

<sup>28</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

<sup>29</sup> Ibidem.

*retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito".<sup>30</sup> O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".<sup>31</sup> Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa venire contra factum proprium de maneira a anular ex officio um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento".<sup>32</sup>*

*Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes".<sup>33</sup> Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multifformes".<sup>34</sup>*

*Não é diversa da quase sexagenária decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 a jurisprudência contemporânea ao momento da leitura pública deste voto: em igual sentido, o Acórdão nº 3302-002.444 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, em sessão de 25/02/2014, em votação unânime:*

#### "ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007

RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.

**Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato**, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. **Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma**. Segue-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ, no sentido de que **o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito"** - (grifos nossos).

*Do acórdão ora referido se extrai o seguinte trecho:*

"(...) a fiscalização entendeu que os produtos importados pela Recorrente não poderiam seguir com a classificação fiscal indicada pela contribuinte no

<sup>30</sup> Idem, p. 134.

<sup>31</sup> Idem, p. 135.

<sup>32</sup> Idem, p. 136.

<sup>33</sup> Ibidem.

<sup>34</sup> Idem, p. 137.

momento do desembaraço. **Não há**, pelo que consta dos autos, **divergência quanto à natureza do produto, que permanece sendo o mesmo, mas à forma como foi classificado**. Tal diferença é primordial para se compreender que **não houve “erro de fato”**, o que ocorreria se a fiscalização tivesse indicado que a importação de produto diverso daquele declarado pela Recorrente" (grifos nossos).

*Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986:*

Tribunal Federal de Recursos (TFR) - **Súmula nº 227 de 24/11/1986** - "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento".

*O posicionamento sustentado pelo Tribunal Federal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como, por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:*

**“RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO "IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA REVISÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA ART. 149 DO CTN.**

A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal. Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que **não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior. O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento**, dentre outras hipóteses, **"quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória"**, ou seja, **quando há erro de direito**.

**Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, arca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem.** Divergência jurisprudencial não configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados. Recurso especial improvido" - (STJ - REsp nº 202.958/RJ, Min. Franciulli Netto, publicado em 22/03/2004) - (grifos e destaques nossos).

*No Recurso Especial nº 478.389/PR, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, cujo acórdão foi publicado em 05/10/2007, constou em ementa que "(...) se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão". Este é justamente o caso ora em*

*análise em que, conforme se expôs, contou com mercadorias parametrizadas pelo canal vermelho.*

*Em idêntico sentido o entendimento do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 1.112.702/SP, cujo acórdão foi publicado em 06/11/2009 nos seguintes termos: "(...) a revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN". Assim, "(...) o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito".*

*A posição é também reiterada pela jurisprudência ainda mais recente do Superior Tribunal de Justiça, conforme se tem notícia a partir do acórdão a seguir transcrito, do Recurso Especial nº 1.347.324/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, de 14/08/2013:*

“TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMBARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

**É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.**

**A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.**

Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro. 4. Agravo regimental não provido” - (STJ - AgRg no REsp nº 1.347.324/RS – Agravo Regimental no Recurso Especial – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 14/08/13) - (grifos e destaques nossos).

*Observe-se que, em nome da segurança e da previsibilidade das relações jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça chega a adotar a postura extremada de afirmar que sequer o erro de classificação por parte do contribuinte permitiria a alteração do critério jurídico da classificação fiscal:*

“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO DUANEIRO ERRO A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS ATOS RECLASSIFICAÇÃO A MERCADORIA IMPOSSIBILIDADE.

O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

**O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN.**

Precedentes. 3. Recurso especial provido” (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaques nossos).

*Sem qualquer pretensão de ingressar no mérito da decisão, há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Decidir de maneira diversa, acatando-se a alteração da classificação fiscal da mercadoria seria agir em completo desprestígio ao trabalho da autoridade aduaneira que efetuou o desembaraço, homologando os dados constantes na declaração de importação.*

*Luciano Amaro, ao tratar do art. 146 do Código Tributário Nacional, preconiza que o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a fatos geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: “(...) o dispositivo é severo com o Fisco”,<sup>35</sup> que “(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros”,<sup>36</sup> ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados.<sup>37</sup>*

*E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o que José Maria Arruda de Andrade chama de amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.<sup>38</sup> De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a cinco meses, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo critério, sem qualquer óbice ou dificuldade, conhecidos todos os pressupostos fáticos da operação. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.*

*Sob o escólio de Humberto Ávila, há de se sustentar que “(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme”<sup>39</sup> e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável.*

*Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um*

<sup>35</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

<sup>36</sup> Ibidem.

<sup>37</sup> Ibidem.

<sup>38</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

*imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, acolhe-se o argumento de impossibilidade de revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico, entendendo-se pelo provimento do recurso voluntário neste particular".*

Em segundo lugar, no mérito, **(ii) quanto à classificação fiscal da mercadoria**, aproveitamos a oportunidade para, depois de maior reflexão, alterar o nosso posicionamento acerca da matéria.

Ao analisar as considerações acima tecidas acerca da existência da revisão fiscal, entendemos que o desembaraço é, no caso presente, uma modalidade de lançamento tributário. O lançamento, para ocorrer, de fato não pode prescindir de nenhum de seus elementos constitutivos, como se depreende do parecer de lavra de Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua obra acadêmica, que nos levou ao presente raciocínio, sob pena de se aceitar a possibilidade de um inexistente fato gerador pendente ou "complexivo" (*sic*) que parte substancial da doutrina, como Antonio Sampaio Dória ou Henry Tilbery já defendeu em oposição àqueles fatos geradores "instantâneos".

Em outras palavras, ou se conhecem todos os elementos do fato gerador ou não é possível à autoridade competente proceder ao lançamento do tributo e, logo, diferente de nosso entendimento anterior, irrelevante o uso efetivo que se dará à mercadoria em momento posterior ao desembaraço aduaneiro. Este, ademais, é o sentido do art. 72 conjugado com dos artigos 73 e 94 do Regulamento Aduaneiro. A partir desta perspectiva, passa a fazer sentido o argumento trazido pela contribuinte no sentido de que os painéis LCD podem ter diferentes usos.

Maior segurança seria conferida a este colegiado caso a contribuinte comprovasse que os materiais importados foram efetivamente utilizados para a destinação prevista pela classificação NCM, ou, no sentido de sua defesa, comprovar que **não** foram utilizados para aqueles aparelhos listados nas posições 85.27 ou 85.28 ("*monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens*").

Contudo, entendo agora com bastante clareza que tal comprovação não se faz necessária. O uso potencial dos painéis LCD tanto para aqueles aparelhos acima descritos como também para outros usos comerciais já é suficiente para descaracterizar a posição específica 8529.9020 reputada como correta pela autoridade fiscal. Isto porque a materialidade deve ser aferida, como foi, no momento do desembaraço conforme explicado acima.

Conforme trecho da própria Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que entendeu que a correta classificação fiscal do produto *Display de Cristal Líquido (LCD)*”, a incerteza se manifesta nos seguintes termos:

*"20. Assim, conforme mencionado pelo Interessado em sua petição, é impossível definir com exatidão o produto no qual será montada, visto que a mesma pode ser acoplada a qualquer aparelho capaz de fornecer um sinal de vídeo através de uma conexão adequada – em que pese o fato de que, pelo tamanho, seja possível, por exemplo, presumir que uma certa tela deva servir para um aparelho receptor de TV, o que não impede, entretanto, que se utilize esta mesma tela para a fabricação de um equipamento médico, por exemplo".*

Assim, uma vez caracterizada a dúvida, a RGI nº I determina que a classificação fiscal seja feita primordialmente no texto das posições e a posição 9013 descreve exatamente “dispositivos de cristal líquido”; dessa forma, os produtos importados se enquadram perfeitamente nessa descrição, levando em consideração que são dispositivos de cristal líquidos como atestado nos laudos e que “*podem se destinar às mais diversas finalidades e equipamentos, não se podendo, no momento da importação classificá-los sob uma finalidade específica*”.

Não obstante a leitura do relatório fiscal já apontar para este sentido, observo que a contribuinte apresentou dois laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”), do Ministério da Ciência e Tecnologia (“MCT”) – “Relatório Técnico nº 1370/2012” e “Relatório Técnico 741/2012”, laudo técnico subscrito por Nilton Morimoto e Antonio Seabra, professores da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, e laudo técnico subscrito por Eduardo Moschim, professor titular da Faculdade de Engenharia Elétrica e de Computação da Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP.

Na medida em que a posição 9013 se refere a “dispositivos de cristal líquido”, não vejo como negar que os produtos se enquadrem à perfeição nessa descrição, não sendo possível, e este é um ponto importante, atestar-se o seu uso específico no momento da importação.

Assim, quando a Nota “1.m”, da Seção XVI, exclui expressamente “os artefatos classificados no Capítulo 90”, entendo que os produtos importados se qualificam como instrumento de óptica que, por decorrência lógica, não poderiam se classificar no código 8529.90.20. Esta a conclusão, não obstante, a que chegou o parecer de lavra de José Luiz Rossari nos seguintes termos:

*“(…) a Nota 1, letra “m”, da Seção XVI da NCM, por si só, confirma que sendo o display de LCD um artefato descrito na posição 9013 do Capítulo 90, não podia ele se classificar na posição 8525 a 8528, devido a essa imposição de cumprimento obrigatório estabelecida no Sistema Harmonizado (...) em vista do exposto, mormente inclusive das soluções de consulta emanadas da RFB, pode-se afirmar sem qualquer dúvida, que, à época das importações, a posição 9013 era a mais adequada para a classificação do produto”.*

Transcrevemos, ademais, neste sentido, a percuente declaração de voto realizada pelo Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima no **Acórdão CARF nº 3201-002.026**, julgado em sessão de 28/01/2016 pela 1ª Turma da 2ª Câmara desta 3ª Seção:

**“Meu entendimento é convergente com *juízo anterior deste próprio Conselho, que reconheceu como correta a classificação da NCM 90.13.80.10 para os Dispositivos de Cristais Líquidos LCD, para o mesmo contribuinte* ora parte no presente procedimento administrativo.**

*O contribuinte classificou corretamente as mercadorias importadas na Nomenclatura Comum do Mercosul NCM Dispositivos de Cristais Líquidos LCD 9013.80.10 (Classificação nas Declarações de Importação de 20 de Maio de 2007 a 31 de Dezembro de 2011). O único fundamento do Auto de Infração é a suposição de erro na classificação fiscal. Consequentemente a fiscalização imputou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro e lançou as*

diferenças de alíquotas dos Impostos de Produtos Industrializados IPI, de Importação II, PIS e COFINS, correspondentes às NCM's que a fiscalização entendeu como corretas (NCM 8529.90.20, NCM 8517.70.99 e NCM 8531.20.00). Apesar da questão da suspensão do IPI não alterar a linha de motivação e nem a conclusão da presente declaração de voto, aqui é importante reproduzir a declaração de voto constante na Decisão da DRJ de São Paulo, que reconheceu a suspensão do IPI a partir de junho de 2009, conforme Art. 11, IN 948/2009. No estudo dos autos verificase que este fato pode ter atraído a atenção do agente fiscal, situação que pode ter motivado o início da fiscalização. Segue declaração mencionada:

*Declaração de Voto - Salvo melhor juízo, tenho entendimento divergente ao do relator apenas em relação à exigibilidade dos créditos de IPI relativos a mercadorias importadas sob o regime de suspensão do art. 29, §1º, inciso I, "c" da Lei nº 10.637/02, regulamentado art. 11, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 948/09. É fato incontroverso tanto para a fiscalização como para a impugnante que os bens importados em questão enquadravamse na hipótese de suspensão acima citada. Logo, não há que se cogitar da exigência tributária do IPI no momento da ocorrência do fato gerador na importação, qual seja, o registro da respectiva declaração de importação. A eventual resolução da suspensão do IPI depende da apuração individual de cada venda no mercado interno de bens contendo tais insumos importados, visto que é neste segundo momento que o tributo volta a ser exigível, apurandose concomitantemente o efetivo recolhimento porventura já realizado pela empresa em cada operação. A fiscalização não respeitou tal exigência, presumindo os recolhimentos nas vendas ao mercado interno e considerando o IPI exigível desde a data de registro das importações. Dessa forma, entendo incabível o lançamento realizado em relação a essas importações alcançadas pela suspensão do IPI."*

*Ainda que não seja fato controverso a identificação da mercadoria, Dispositivos de Cristais Líquidos LCD, a fiscalização obrigou o contribuinte a identificar cada item importado de acordo com uma possível aplicação futura, de acordo com o P/N utilizado para os controles de produção e estoques.*

*Apesar de haver múltiplas e simultâneas possibilidades de aplicações futuras dos produtos importados, o contribuinte teve de respeitar a intimação e respondeu de acordo com a planilha dos Anexos I e VIII da intimação 2012 000140, restringindo essas possíveis aplicações futuras.*

*Foi de acordo com esta planilha que a fiscalização decidiu que a NCM utilizada pelo contribuinte não era suficiente para atender a todas as exigências regulamentares.*

*Discordo de como procedeu a fiscalização e da conclusão desta, pois correta a classificação utilizada pelo contribuinte.*

*É incontestável que a classificação da mercadoria, primeiro, deve ser baseada nas características do produto no momento do despacho aduaneiro, independentemente de sua futura possível utilização. Fisco encaixou em subitens de posições de NCM's, como se fossem mais específicas.*

**Oneroso e burocrático auferir de forma clara, concisa e legal todas as possíveis futuras aplicações da mercadoria importada no momento do despacho aduaneiro.**

*Logo, a fiscalização decidiu restringir e de forma arbitrária a classificação. Apesar de haver uma projeção do contribuinte em seu plano de negócios da aplicação futura das mercadorias importadas, os negócios industriais têm estruturas dinâmicas, "orgânicas" e devem acompanhar e atender a oferta e procura, o que pode alterar de imediato a projeção da utilização futura das mercadorias importadas.*

**Entendo que a fiscalização deixou de considerar o Regulamento Aduaneiro nos seus Artigos 72, 73 e 94 que positivaram essa garantia jurídica, da classificação da mercadoria de acordo com suas características no momento do despacho aduaneiro.**

*Com relação ao entendimento minucioso da aplicação ou não da NCM 9013.80.10, basta observar a Regra Geral nº 1 para interpretação do sistema harmonizado e concluir que esta NCM é a correta para a mercadoria importada. Regra 1: " Os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo [...] "Vejam o texto da posição 90.13 "Dispositivo de Cristal Líquido LCD" na posição específica 80.10 "quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem".*

**É evidente que a mercadoria é um artefato da posição 90.13, identificada logo pelo texto e de acordo com RG nº 1, para "quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem".**

*Ainda que já solucionado pela RG1, uma vez que o texto é adequado em sua posição e não em subposições como nos casos das NCM 8529.90.20, NCM 8517.70.99 e NCM 8531.20.00, em que o texto da posição não está de acordo com a mercadoria importada.*

*Não se observaria a Regra Geral n.º 1 do Sistema Harmonizado se classificarmos a mercadoria nos textos: NCM 8517 "Aparelhos Telefônicos, incluídos os telefones para redes celulares e para outras redes sem fio; outros aparelhos [...]". NCM 8529 – "Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28". NCM 8531 – Aparelhos elétricos de sinalização acústica ou visual (por exemplo, campainhas, sirenes [...] " - (seleção e grifos nossos).*

O parecer de lavra de José Luiz Rossari aventa a hipótese de que, ainda que não fosse suficiente a RGI nº 1 para enquadrar as mercadorias na posição 90.13, também a aplicação da RGI nº 3, alínea 'a', conduzirá à mesma conclusão, uma vez que, por decorrência da aplicação da nota IV.a desta regra geral de interpretação ao determinar que "uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos".

Sobre este particular, aliás, há de se ter em conta que, enquanto a posição 90.13 designa os produtos um a um, nominalmente, a posição 85.29 se volta a uma família de artigos. Do parecer de José Luiz Rossari transcrevemos:

“(…) na hipótese aventada, como as regras seguintes, RGI-1, ‘a’ e RGI-2, ‘b’ não oferecem resposta adequada para a classificação do produto, visto que permaneceria a dúvida entre duas ou mais posições, **caberia, sim, ser considerada a** Regra seguinte, no caso, a **RGI-3, ‘a’, a qual estabelece a diretriz de especificidade** ao dispor que ‘a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas’. Seria adotado tal procedimento com base na quase identidade dos textos utilizados na posição 9013 (‘dispositivos de cristal líquido’) e item 9013.80.10 (‘dispositivos de cristal líquidos – LCD’) da NCM, em relação aos produtos ‘Dispositivos (Display) de Cristal Líquido’ importados à época, **descrição esta que retrata adequadamente os dispositivos em questão, conforme atestam os laudos técnicos**”.

Em mesmo sentido, o declaração de voto realizada pelo Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima no **Acórdão CARF nº 3201-002.026**, julgado em sessão de 28/01/2016:

*"Se observarmos a Regra Geral n.º 3, na remota hipótese da situação não ter solucionado com a Regra Geral n.º 1, essa também elege a posição 90.13 como a correta pois é mais específica tanto no item quanto no subitem, de acordo com a Nota 2.a, Capítulo 90 da Notas Explicativas do Sistema Harmonizado NESH.*

**É exatamente o que foi decidido no Acórdão definitivo deste Conselho, Acórdão de n.º 30333.326, de 12 de julho de 2006, com relação ao próprio contribuinte, que reconheceu o direito de aplicar aos Dispositivos de Cristal Líquido LCD a NCM 9013.80.10.**

**Para reforçar o presente entendimento, a posição da NCM 9013 indica nominalmente um artigo em particular, enquanto que as outras NCM's apontadas pela fiscalização designam uma família de artigos, o que torna estas classificações da fiscalização menos específicas uma vez que a Nota IV e IV, b, da R.G. n.º 3, expressamente vinculam que a especificidade deve ser analisada conforme a natureza do produto e não conforme sua futura utilização, além de delimitar ser a posição mais específica aquela que nominalmente descreve um artigo em particular e não aquela que aponta uma família de artigos.**

*Não foi considerada na análise da fiscalização a Nota 1, m, da Seção XVI, que abrangem as classificações pretendidas pela autoridade fiscal.*

*O caput da Nota 2 expressamente exclui das suas disposições os casos contemplados pela Nota 1 da Seção XVI. A análise desta Nota confirma a classificação adotada pelo contribuinte, pois exclui do seu alcance os “artefatos classificados no capítulo 90”.*

*A fiscalização deixou de observar a vigência dos Ex Tarifários 001 e 002 da posição 8529.90.20 (Resolução CAMEX 84 de Dezembro de 2010). Deixou de observar que as mercadorias tem reconhecida importância no Brasil e por este motivo foram concedidas as exceções à Tarifa Externa Comum, para*

*contemplar sem onerar e impedir o desenvolvimento do setor. Foi nesse sentido que se publicou a resolução CAMEX 84/2010 com os Ex Tarifários, acompanhados de coerência tarifária para os dispositivos de LCD e mantido o mesmo nível tarifário da NCM 9013.80.10. Assim, é temerário concluir que a CAMEX teria classificado os dispositivos somente no subitem 9013.80.10 se esta NCM fosse a correta para o produto. Não há lógica em determinada conclusão uma vez que a NCM 9013.80.10 é também expressa no Anexo I do Decreto e é razão do Ex Tarifário, além de ser prática reiterada no âmbito da administração pública.*

*O texto "Displays de Cristal Líquido" apenas foi inserido na NCM 85.29.90.20, após a redação do Decreto 7.600/11.*

*Anteriormente este texto estava presente somente na NCM 9013, o que configura mudança de critério jurídico, uma clara alteração do critério de classificação anteriormente adotado em múltiplos níveis da administração pública.*

*Vejamos: Não houve reclassificações de outras DI's da empresa parametrizadas em canal vermelho; Consultas de n.º 98/99 da 8.ª Região DIANA, 31/07 da 10.ª Região e 37/07 da 6.ª Região apontam a NCM 9013.80.10 como a correta classificação para a mercadoria; Decisão Administrativa definitiva que determina a NCM 9013.80.10 neste Conselho, P.A. 10860.000559/200586; IN RFB 740/2007, Art. 3.º, II, vigente à época.*

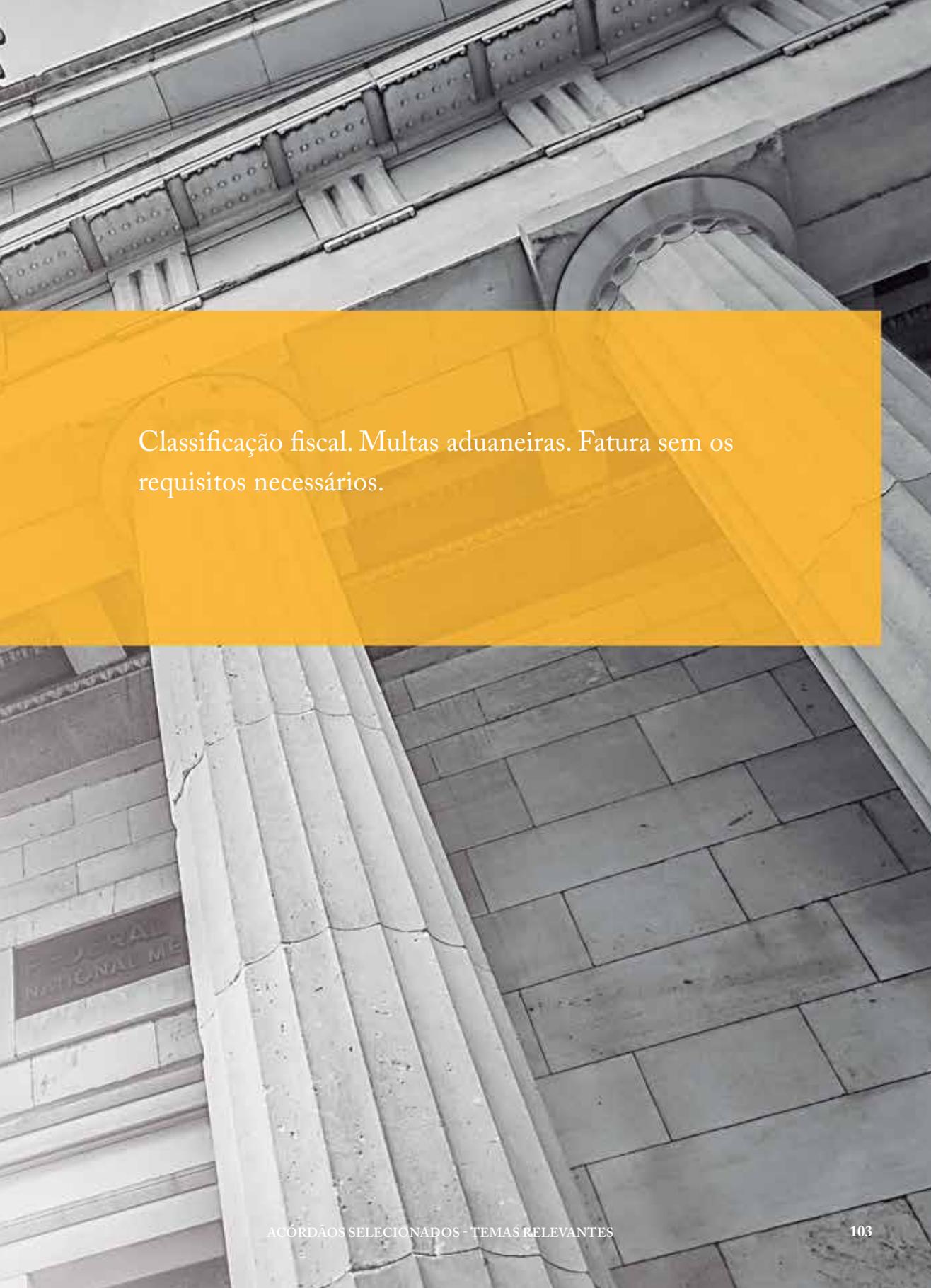
*O Contribuinte ficou impedido de realizar nova consulta sobre tema já decidido, conforme Art. 52 do Decreto 70.235/72. E não só, ficou vinculado a classificar as mercadorias na NCM 9013.80.10. Declarações de Importação foram incluídas após a lavratura do Auto de infração (fato conhecido na DRJ), erros de cálculo não foram sanados, mas a divergência desta declaração de voto é no mérito e neste, o contribuinte acertou na classificação, inclusive Pareceres e Laudos Técnicos confirmam a natureza técnica do produto e sua direta relação com a NCM utilizada.*

*O contribuinte preencheu as regras gerais e interpretativas, contribuiu para a manutenção das praticas reiteradas e observou as decisões de consulta e deste conselho. Está configurada a característica de normas complementares às práticas reiteradas das autoridades administrativas. Com fundamento em todo o exposto e principalmente nos Artigos 100, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, que estabelecem a legalidade das práticas administrativas reiteradamente observadas e protegem o contribuinte das modificações de critério jurídico, não há legitimidade para o lançamento pois é "conditio sine qua non" que o Auto de Infração tenha elementos suficientes para a configuração do fato tributável.*

*Por todo o exposto, por faltar objeto e não restar configurado o suposto "erro de classificação" da mercadoria, diante do vício material insanável que caracteriza o lançamento, voto pela improcedência do Auto de Infração, seu cancelamento integral e conseqüente cancelamento de todas as penalidades e demais encargos, e seja conhecido e provido o Recurso Voluntário em sua integralidade".*

Assim, com base nos fundamentos acima expostos, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco



Classificação fiscal. Multas aduaneiras. Fatura sem os requisitos necessários.





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

**Processo nº** 12448.720227/2014-17  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-003.260 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2016  
**Matéria** AI - ADUANA - EX TARIFÁRIO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
 PROMONLOGICALIS TECNOLOGIA E PARTICIPAÇÕES LTDA

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

Ementa:

IMPORTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE IDENTIDADE. MERCADORIAS DESCRITAS DE FORMA SEMELHANTE. DIFERENTES DECLARAÇÕES. ART. 68 DA LEI 10.833/2003. ESCOPO.

A presunção estabelecida no art. 68 da Lei nº 10.833/2003 tem por escopo racionalizar os controles aduaneiros, permitindo que determinada mercadoria possa, v.g., ser identificada/fiscalizada uma única vez, sendo o tratamento estendido a outras declaradas de forma semelhante pelo mesmo importador. Não se presta a presunção constante no artigo, simplesmente, a permitir ao fisco, diante de declarações de importação de mercadorias do mesmo importador, com mercadorias descritas de forma semelhante, e com classificações e tratamentos diversos, outorgar a elas um dos tratamentos, escolhido pelo fisco ou pelo importador, sem comprovar que é o correto.

MULTA ADUANEIRA. FATURA APRESENTADA SEM ASSINATURA. REVISÃO ADUANEIRA. ART. 70, II, "b", 1 DA LEI 10.833/2003. ESPECIFICIDADE.

A assinatura do exportador na fatura comercial é requisito de validade do documento. Assim, apresentar à fiscalização uma fatura comercial sem assinatura do exportador produz exatamente a mesma consequência da não apresentação de fatura. Em revisão aduaneira, tal consequência é a aplicação da multa prevista no art. 70, II, "b", 1 da Lei nº 10.833/2003, sem prejuízo das demais disposições do referido inciso II. Tal multa, por sua especificidade (versando sobre ausência de apresentação de "documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras", como a fatura), prevalece sobre a multa genérica de que trata o art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela mesma Lei nº 10.833/2003 (por "documentos relativos à operação... bem como outros").

MULTA ADUANEIRA. DESCRIÇÃO INCOMPLETA. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO NECESSÁRIA AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. ART. 69 DA LEI 10.833/2003

Aplica-se a multa referida no art. 69 da Lei nº 10.833/2003, no caso de descrição incompleta das mercadorias nas declarações de importação, omitindo-se informação necessária à determinação do procedimento de controle apropriado, inclusive no que se refere à tributação da importação, ou ao enquadramento em Ex Tarifário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Respeitante ao recurso voluntário, deu-se parcial provimento, por unanimidade de votos, para afastar (a) os tributos lançados; (b) a multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996; (c) a multa prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003; e, (d) em relação às adições 22 e 24 da DI nº 12/0026081-5, a multa prevista no art. 69 da Lei nº 10.833/2003. Os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco davam provimento em maior extensão para exonerar a multa do art. 69 da Lei nº 10.833/2003 para todas as DI. Sustentou pela recorrente o advogado João Agripino Maia, OAB nº 115.567.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração** de fls. 4 a 44<sup>1</sup>, com ciência ao sujeito passivo em 25/02/2014 (fls. 3415/3416), para exigência de **multa por falha na descrição da mercadoria em declarações de importação** (valor original de R\$ 60.303,83), referida no art. 711, I do Regulamento Aduaneiro; **multa por declaração inexata**, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (valor original de R\$ 2.511.557,91); **multa por descumprimento de manter em boa guarda e ordem documentos e apresentá-los à fiscalização**, prevista nos arts. 70 e 71 da Lei nº 10.833/2003 (em valor original de R\$ 261.772,44); **multa por não apresentação ou não manutenção, em boa guarda e ordem, de documentos ou arquivos**, prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003 (em valor original de R\$ 20.000,00); **imposto sobre**

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

**produtos industrializados (IPI) - importação** (em valor original de R\$ 212.467,70); **COFINS - importação** (em valor original de R\$ 5.601,95); e **Contribuição para o PIS/PASEP - importação** (em valor original de R\$ 1.265,53); sendo todos os tributos acrescidos ainda de juros de mora e de multa de ofício agravada, de 150%.

No Relatório Fiscal, anexo à autuação (fls. 45 a 66), narra a fiscalização que: (a) o procedimento fiscal objetivou verificar a correta aplicação de Ex Tarifário (EX 001) mais gravoso de IPI-importação (que eleva de 10% para 20% a alíquota, para o código NCM 8543.70.13 (desde que os amplificadores classificados em tal código sejam de média ou alta frequência), instituído pelo Decreto nº 6.006/2006 (e posteriormente revogado pelo Decreto nº 7.660/2011, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 7.741/2012); (b) intimada a apresentar documentos à fiscalização, relativos a declarações de importação registradas no período de novembro de 2011 a julho de 2013, verificou-se que: (b1) algumas faturas apresentadas não continham a assinatura do exportador estrangeiro, aplicando-se as multas previstas no art. 70, II, "b", 1 da Lei nº 10.833/2003 e no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003; (b2) as descrições das mercadorias nas DI não mencionam a frequência dos aparelhos amplificadores, contendo apenas códigos alfanuméricos "*que em nada crescem para identificação do correto tratamento tributário e aduaneiro do bem importado*"; (c) a partir dos dados constantes nas DI, a fiscalização elaborou planilha com a descrição das mercadorias classificadas sem destaque de Ex Tarifário mais gravoso de IPI (fls. 51/52); (d) foi verificada ainda a existência de outras importações, de mercadorias com o mesmo código NCM, mas com o destaque de Ex Tarifário mais gravoso (fl. 53), para os quais também era inexistente a indicação da frequência; (e) a alteração de alíquota do IPI possui reflexo na determinação da Contribuição para o PIS/PASEP - importação e na COFINS - importação, o que é alterado em 10/10/2013, com o advento da Lei nº 12.865/2013, que altera o art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004; (f) o art. 68 da Lei nº 10.833/2003 estabelece presunção de identidade, para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro, entre as mercadorias descritas de forma semelhante em declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, e, na tabela de fls. 55, são apresentadas mercadorias com descrição semelhante e tratamento não uniforme (com/sem Ex Tarifário mais gravoso) nas DI/adições; (g) a multa de ofício pela falta de recolhimento dos tributos foi agravada pelo fato de que o importador tinha condições de informar todas as características necessárias das mercadorias a ponto de chegar a sua perfeita identificação, e deveria ter informado se tais mercadorias eram de média ou alta frequência, e havia faturas comerciais não assinadas pelo exportador, remetendo à condição de omissão na sua entrega, circunstâncias que se adequam ao tipo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 (fraude); (h) as falhas na descrição das mercadorias importadas nas DI (tabela às fls. 62/63), que não apresentaram informações acerca da frequência dos aparelhos, afetam o tratamento tributário da mercadoria, pela aplicação ou não do EX 001; e (i) a multa por declaração inexata, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, deve incidir sobre a totalidade dos tributos federais incidentes na importação (à exceção de quatro DI - fl. 66, nas quais incide somente sobre a diferença), e deve ser agravada, pela mesma circunstância de fraude, cf, tabela de fls. 65/66.

A empresa apresenta **Impugnação** em 26/03/2014 (fls. 3819 a 3852), argumentando, em síntese, que: (a) a empresa realiza regularmente importações de diversos produtos, dentre os quais os amplificadores para distribuição de sinais de televisão, classificados no código 8543.70.13 da NCM, e explicou informalmente à fiscalização que tais amplificadores possuem uma frequência de operação de um Gigahertz (1 GHz), sendo classificados como UHF (ultra alta frequência), não estando, portanto, sujeitos à aplicação do Ex Tarifário mais gravoso, restrito a média e alta frequência (cf. tabela de frequências e

classificação da União Internacional de Telecomunicações - UIT, fl. 3832); (b) a empresa, mesmo convicta da correção do procedimento adotado, retificou declarações de importação para atender a exigência do fisco e desembaraçar sem demora as mercadorias; (c) a partir da retificação, a Aduana resolveu revisar as demais importações de amplificadores classificados no código NCM 8543.70.13, no período de novembro de 2011 a julho de 2013, ensejando as autuações; (d) as autuações são nulas, por deficiência na fundamentação e carência probatória, sendo calçados o lançamentos em presunções; (e) a frequência dos produtos pode ser obtida a partir de seus *part numbers*, conhecidos (doc. 08 - fls. 3455 a 3543); (f) apesar de não ter apresentado preliminarmente, a empresa possui as vias assinadas das faturas comerciais (que anexa como doc. 5 - fls. 3948 a 4022, com, atestado de autenticidade por parte do exportador - doc. 6 - fls. 3438 a 3451), e a simples ausência de assinatura não enseja a descondição da fatura, tendo sido várias das importações desembaraçadas em canal amarelo e vermelho (cf. doc. 10 - fls. 3562 a 3574); (g) não houve má-fé ou dolo por parte da empresa, nem fraude, a justificar o agravamento das multas; (h) o procedimento adotado pela autoridade lançadora vem sendo reiteradamente rechaçado no CARF, em casos similares; (i) a interpretação do Ex Tributário mais gravoso deve ser restrita, devendo, em caso de dúvida, prevalecer o entendimento mais favorável à empresa; (j) a autoridade cometeu equívoco na apuração dos tributos supostamente devidos, inserindo o valor do ICMS (às vezes, incorreto) e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP - importação e da COFINS - importação, em afronta ao precedente julgado com repercussão geral pelo STF e ao Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11/03/2013; e (k) é indevida e confiscatória a aplicação cumulativa da multa por declaração inexata (150%) sobre as diferenças de tributos e sobre a totalidade dos tributos incidentes (inclusive o imposto de importação, mesmo nas operações em que se usou o Ex Tarifário mais gravoso).

Em 27/11/2014, ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 4033 a 4061), no qual se decide unanimemente pela procedência parcial da impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) o lançamento não se baseia em presunções ou indícios, mas em documentos instrutivos das declarações de importação, invocando apenas presunção legalmente estabelecida; (b) a autoridade administrativa não realiza avaliação de proporcionalidade ou caráter de confisco, diante de penalidade legalmente estabelecida, como assevera a Súmula CARF nº 2; (c) o contribuinte aceitou o enquadramento no Ex Tarifário mais gravoso e recolheu os tributos referentes às mesmas mercadorias, sem qualquer manifestação contrária, não podendo posteriormente se voltar contra o seu próprio agir em momento anterior, contestando aquilo que outrora concordou, sem que apresente fatos concretos que contrariem a tese anteriormente aceita; (d) a tabela de correlação entre *part number* e frequência apresentada (doc. 08) não permite vincular a mercadoria àquela importada; (e) enquanto não houver manifestação da PGFN, a RFB não está dispensada de incluir o ICMS e o valor das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP - importação e da COFINS - importação; (f) a multa por descrição incompleta, de 1%, não foi especificamente questionada na impugnação, sendo a matéria considerada incontroversa; (g) a apresentação da fatura assinada (sendo a assinatura requisito de validade do documento) deveria ter sido efetuada quando solicitado pela fiscalização, e não em momento posterior, quando já caracterizada a infração; (h) deve ser mantido o agravamento da multa de ofício porque a empresa conhecia o produto que importava e os detalhes que poderiam clarear a fiscalização acerca de suas funções específicas, mas preferiu omiti-los a fim de reduzir o montante do imposto a pagar, subsumindo sua conduta com perfeição ao estabelecido no art. 72 da Lei nº 4.502/1964; e (i) a cobrança da multa de ofício está umbilicalmente ligada à falta de recolhimento de tributos, não havendo que se falar na aplicação de tal multa quando houver recolhimento integral dos tributos devidos. Em razão do montante exonerado, há interposição de **Recurso de Ofício**.

A empresa foi cientificada do julgamento em 05/03/2015 (fl. 4087), e interpôs recurso voluntário em 02/04/2015 (fls. 4089 a 4135), reiterando as razões expostas em sua impugnação (que a autuação é calcada em presunções e indícios; que as poucas operações em que foi aplicado o Ex Tarifário mais gravoso decorreram da necessidade da empresa de liberar as mercadorias questionadas à época pelo fisco, para atender à demanda de seus clientes; que não se aplica o Ex Tarifário mais gravoso às mercadorias UHF importadas pela empresa; que as faturas comerciais são legítimas e a ausência de assinatura, suprida na fase recursal, não acarreta a invalidade do documento; que não houve dolo, má-fé ou fraude; que houve indevido cômputo na base de cálculo das contribuições devidas na importação; que a multa de 1% é inaplicável a todas as importações, mesmo as que foram tributadas como Ex Tarifário mais gravoso, e que foram prestadas as informações "necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado"), acrescentando que deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos de ofício e voluntário apresentados preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

### Da presunção estabelecida no art. 68 da Lei nº 10.833/2003

A afirmação da empresa, em seu recurso voluntário, no sentido de que a autuação é calcada em presunções, não é de todo incorreta.

A nosso ver, a autuação é fortemente calcada na presunção estabelecida no art. 68 da Lei nº 10.833/2003:

*Art. 68. As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.*

*Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.*

Entretanto, a autoridade aduaneira, a nosso ver, não compreendeu bem o escopo da presunção legalmente estabelecida. A leitura do artigo nos permite ver, e isso é endossado no item 41 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, que a medida busca racionalizar os controles

aduaneiros, permitindo que determinada mercadoria possa, v.g., ser identificada/fiscalizada uma única vez, sendo o tratamento estendido a outras declaradas de forma semelhante pelo mesmo importador.

Não se presta a presunção constante no artigo, simplesmente, a permitir ao fisco, diante de declarações de importação de mercadorias do mesmo importador, com mercadorias descritas de forma semelhante, e com classificações e tratamentos diversos, outorgar a elas um dos tratamentos, escolhido pelo fisco ou pelo importador, sem comprovar que é o correto.

A questão é melhor explicada na análise do caso concreto.

Nesse caminho, procedeu bem a fiscalização ao apurar, em pesquisa no banco de dados aduaneiro (extraído do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX), importações de mercadorias declaradas de forma semelhante em diferentes DI da empresa. O resultado se encontra na tabela de fl. 55, no Relatório Fiscal:

Post Number	DI (sem ex mais gravoso)		DI (COM ex mais gravoso)			
	DI	qt	DI	qt		
1153G81014214000	1122652692	3	Amplificador RF para TV a Cabo com 3 saídas modelo HGBT com AGC	3223468005	6	Amplificador RF para TV a Cabo com 3 saídas modelo HGBT com AGC
RFGW1A6AAUV0480000	1124290925	1	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Radio F	1208060697	13	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Radio F
RFGW1A6AAUV0480000	1124290941	1	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Radio F	1200862769	2	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Radio F
				1200632330	2	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Radio-
RFGW1A6AAUV0800000	1310282198	9	EQUIPAMENTO CISCO PARA TRANSMISSÃO DE SINAIS DE RADIO FREQUÊNCIA UTILIZADO PARA TRANSMISSÃO DE VIDEO VIA REDE DE CABOS, COMPOSTO DE 1 EQUIPAMENTO COM 6 MÓDULOS QAM INTEGRADOS E 2 FONTES DE ALIMENTAÇÃO AC	1304589694	1	EQUIPAMENTO CISCO PARA TRANSMISSÃO DE SINAIS DE RADIO FREQUÊNCIA UTILIZADO PARA TRANSMISSÃO DE VIDEO VIA REDE DE CABOS, COMPOSTO DE 1 EQUIPAMENTO COM 6 MÓDULOS QAM INTEGRADOS E 2 FONTES DE ALIMENTAÇÃO AC

Percebe-se claramente que a empresa, em diferentes declarações de importação, introduziu no país a mesma mercadoria, mas a ela conferiu tratamento tributário e aduaneiro diferenciado, às vezes enquadrando-a no Ex Tarifário de IPI mais gravoso (alíquota de 20%), às vezes não a enquadrando em tal Ex (usando a alíquota norma de IPI de 10%). E, para a diferença de tratamento, basta saber que o Ex mais gravoso é restrito a equipamentos "de média ou alta frequência".

Bastaria a fiscalização, assim, comprovar que em uma das DI foi efetivamente verificada, e foi comprovado que os equipamentos eram de média ou alta frequência. Com fundamento na presunção que figura no art. 68 da Lei nº 10.833/2003, o resultado poderia ser estendido às demais DI, cabendo ao importador a prova em contrário, no sentido de que não seriam idênticas as mercadorias, ainda que descritas de forma semelhante. Esse é o escopo da presunção legal.

Tome-se como exemplo o "Amplificador RF para TV a Cabo com 3 saídas modelo HGBT com AGC" (primeiro item da tabela). A fiscalização poderia, basicamente: (a) anexar comprovação de que em uma DI tenha sido atestado que o equipamento é de média ou alta frequência, estendendo o resultado às demais DI; (b) verificar, na empresa, ou em

importações pendentes, se havia um equipamento com aquelas especificações, e submetê-lo a perícia ou examinar seu catálogo técnico, verificando se é de média ou alta frequência, estendendo o resultado às demais DI; ou (c) pelo código do produto (*part number*), buscar catálogo técnico ou demandar perícia com base em publicações especializadas, verificando se é de média ou alta frequência, estendendo o resultado às demais DI. Nesses casos, estaria corretamente empregando a presunção legalmente estabelecida, cabendo o ônus da desconstituição da presunção à empresa.

Mas não é o que ocorre no presente processo.

A fiscalização se contenta com as informações divergentes prestadas pela empresa, e sequer se preocupa em verificar conclusivamente qual a correta, simplesmente porque o importador apresenta faturas sem assinatura (fl. 56), conduta especificamente apenada com multa diversa, sobre a qual ainda discorreremos:

Então, temos uma **perfeita vinculação** entre as mercadorias apontadas na tabela anterior, pois que além de serem descritas de forma semelhante e, por isso, presumidas legalmente como idênticas, pertencem à mesma "classificação" que seu fabricante lhes outorgou, devendo ter, assim, o mesmo tratamento tributário e aduaneiro.

Uma vez que o importador se omitiu na entrega da Fatura Comercial, conforme já apontado em tópico específico desse Relatório, o tratamento a ser conferido, nessa circunstância é exatamente aquele enquadrado pelo próprio importador no ex-tarifário de IPI.

Desta feita é que as mercadorias não enquadradas no ex citado devem ser nelas inseridas, para fins de cobrança das diferenças de IPI e de PIS/PASEP Importação e COFINS Importação.

Não demonstra a fiscalização um mínimo esforço no sentido de determinar se os equipamentos efetivamente são "de média ou alta frequência", ou seja, se seriam ou não enquadráveis no Ex Tarifário mais gravoso, e, portanto, se seriam devidos tributos adicionais aos já recolhidos. E para obtenção de tal informação, as faturas comerciais não seriam o único instrumento. Atribui, assim, o fisco, um efeito à não apresentação de fatura que não está entre os previstos no inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, que analisaremos ao tratar da multa relativa à ausência de fatura.

Dessa forma, a presunção ficou vazia, pois não há um tratamento tributário e aduaneiro que se saiba, com convicção, ser correto para a mercadoria, e que possa, por decorrência, ser estendido às demais, por força da presunção.

Não fornece o fisco (e diga-se, nem a empresa) elementos que permitam, conclusivamente, saber se cada um dos equipamentos importados e que foram objeto do lançamento é "de média ou alta frequência".

O fisco faz a autuação, nesse tópico, ser carente de prova, porque contentou-se com a divergência de informações prestadas pela empresa, e não continuou a fiscalização, para saber qual seria o enquadramento correto (dentro ou fora do EX mais gravoso), ou, ao menos, qual seria a frequência de qualquer um dos equipamentos analisados (contentando-se com a ausência de prestação dessa informação nas DI, o que também é objeto de penalidade específica, que será discutida adiante).

A empresa justifica a divergência nas informações prestadas alegando que aceitou retificar declarações para atender a pedido do fisco, mesmo dele discordando, porque tinha demandas de clientes que requeriam urgência na liberação. E que os equipamentos que importa não são "de média ou alta frequência", mas de "ultra alta frequência" (UHF), conforme classificação internacionalmente adotada pela União Internacional de Telecomunicações - UIT (fl. 4107), na qual resta clara a faixa de frequência média (MF), alta (HF), muito alta (VHF) e ultra alta (UHF):

Band Number	Symbols	Frequency Range (lower limit exclusive, upper limit inclusive)
4	VLF	3 to 30 kHz
5	LF	30 to 300 kHz
6	MF	300 to 3.000 kHz
7	HF	3 to 30 MHz
8	VHF	30 to 300 MHz
9	UHF	300 to 3.000 MHz

No entanto, apesar da clareza da classificação internacional, e da afirmação da empresa de que os equipamentos que importa operam na faixa de um Giga Hertz (1 GHz), ou seja, na faixa UHF (de 300 a 3000 MHz), não é possível atestar conclusivamente, com os documentos acostados pela empresa no Anexo "Doc. 08" da impugnação (fls. 3455 a 3543), que os equipamentos importados são todos enquadráveis na faixa UHF.

De qualquer modo, não restando comprovada a imputação fiscal, deve ser afastada a autuação (e não declarada nula, como demanda a empresa), no que se refere aos tributos que seriam exigidos em função do Ex Tarifário mais gravoso (IPI, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS), o que torna secundárias as discussões sobre a base de cálculo das contribuições, na importação (decidida pelo STF, no RE nº 559.607/SC, de reconhecida repercussão geral, em decisão que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62, § 2º de seu Regimento Interno) e sobre o agravamento da multa de ofício, que sequer existirá, em função do afastamento dos tributos.

#### **Da(s) multa(s) por ausência de apresentação de fatura comercial**

A fiscalização aplica duas multas pelo fato de serem apresentadas faturas comerciais sem assinatura do exportador no atendimento à intimação para revisão das declarações de importação: a prevista no art. 70, II, "b", I da Lei nº 10.833/2003, e a prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela mesma Lei nº 10.833/2003.

É preciso esclarecer, logo de início, que a assinatura do exportador é, indubitavelmente, um requisito de validade do documento, e que apresentar uma fatura comercial sem assinatura do exportador produz exatamente a mesma consequência da não apresentação de fatura, que seja no curso do despacho aduaneiro de importação, antes do desembaraço, ou em ato de revisão aduaneira.

No curso do despacho aduaneiro, antes do desembaraço, a consequência da conduta é o não desembaraço, até que seja apresentada a fatura, como esclarece o inciso II do § 1º do art. 571 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), com a redação dada pelo Decreto nº 8.010/2013.

Na revisão aduaneira, a consequência é a aplicação da multa prevista no art. 70, II, "b", 1 da Lei nº 10.833/2003:

*Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:*

(...)

*II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:*

*a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado;*  
*e*

*b) a aplicação cumulativa das multas de:*

*1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas;* *e*

*2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado. (grifo nosso)*

Pela leitura do diploma legal, percebe-se que é absolutamente irrelevante que a fatura tenha sido apresentada no curso do despacho, ou que este tenha sido realizado neste ou naquele canal de conferência. Basta que a empresa não mantenha em boa guarda e ordem a fatura ou e não a apresente quando exigido o documento pela fiscalização.

E foi o que aconteceu na resposta da empresa à Intimação Fiscal nº 31/2013 (fls. 112 a 116), na qual a fiscalização solicitou (item "h" da intimação) os documentos instrutivos (entre os quais mencionou expressamente as faturas comerciais, no subitem "h.2") das DI/adições assinaladas à fl. 113, com a apresentação de faturas sem assinatura do exportador. Restou aí perfeitamente materializada a conduta prevista e apenada no art. 70, II, "b", 1 da Lei nº 10.833/2003.

Perceba-se, como bem destacado no julgamento de piso, que a apresentação posterior, ou a eventual apresentação anterior, antes do desembaraço, não suprem a infração verificada no atendimento à intimação. A fatura comercial deve ser mantida em boa guarda e ordem e apresentada à fiscalização, quando exigida.

Deve, assim, ser mantida a multa aplicada.

No caso, a fiscalização aplica também outra multa, em relação à mesma conduta, a prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:*

(...)

*IV - **de R\$ 5.000,00** (cinco mil reais):*

(...)

*b) **por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;**" (grifo nosso)*

Tal multa, a nosso ver, seria aplicável na ausência de previsão específica para a conduta na Lei nº 10.833/2003. A própria palavra "outros", que antecede a expressão "documentos exigidos pela" RFB, já o esclarece, ou a expressão genérica "documentos relativos à operação que realizar". Havendo penalidade específica, esta é que deve ser aplicada.

Ademais, a dificuldade em aplicar tal penalidade em relação a documentos instrutivos da declaração resta patente ainda na tipificação "por mês-calendário", que mais parece adequar-se a obrigações acessórias, como "herança aduaneira" do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e demandou do autuante o raciocínio de que seriam quatro os meses-calendário, em função do período decorrido entre a data para apresentação das faturas à fiscalização e a autuação.

Por certo que a menção, muito comum em multas aduaneiras, presente no § 2º do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, à ausência de prejuízo de aplicação de outras penalidades, não tem o condão de fazer uma penalidade genérica suplantar, ou adicionar-se a uma penalidade específica prevista em lei.

Não se está, aqui, a afirmar que resta impossibilitada a aplicação de duas penalidades em função de uma mesma conduta, mas tão somente a defender que, havendo uma penalidade aplicável pela não apresentação de "documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras" e outra pela não apresentação de "documentos relativos à operação que realizar... bem como outros exigidos pela" RFB, diante de um caso concreto de não apresentação de fatura comercial (que é um "documento obrigatório de instrução das declarações aduaneiras"), deve ser aplicada a primeira penalidade, por ser mais específica.

Afasta-se, assim, a multa de que trata o art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003.

### **Da multa por prestação de informação incompleta nas DI**

A fiscalização aplica, ainda, a multa prevista no art. 69, §§ 1º e 2º, III da Lei nº 10.833/2003, por entender ter havido falha na descrição detalhada da mercadoria. Tal multa faz referência a outra, tratada no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, ampliando o universo de incidência:

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º **A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.**

§ 2º **As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:**

(...)

***III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial; (...)*** (grifo nosso)

De fato, a descrição detalhada da mercadoria, nas declarações de importação em análise, em regra, não continha a frequência, a faixa de frequência, ou mesmo a denominação da faixa de frequência dos equipamentos. e tal informação é indubitavelmente necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, inclusive para que se verifique o cabimento do Ex Tarifário em discussão nestes autos. Houvesse a empresa apostado em todas as DI a informação completa sobre a frequência dos equipamentos, haveria chances de que sequer fosse originado o presente contencioso.

No entanto, a própria transcrição da lista de mercadorias declaradas sem o destaque do Ex Tarifário mais gravoso do IPI (fls. 51/52 do Relatório Fiscal) dá conta de que, para alguns equipamentos, consta a frequência de 1 GHz:

DI	Ad.	Descrição na DI (sem os números de série)
1206260815	22	OMSA HGBT-T 1GHZ CONFIG STATION
1206260815	24	OMLE-T 1GHZ CONFIG STATION

Como a única imputação fiscal de incompletude na descrição das mercadorias se refere à ausência da frequência, o lançamento é improcedente em relação às adições 22 e 24 da DI nº 12/00260815.

Ao final da reprodução da citada lista, conclui a autoridade aduaneira:

Então, temos inúmeras importações, todas objeto de classificação fiscal na NCM 8543.70.13, mas *sem qualquer indicação acerca da frequência* dos amplificadores e demais equipamentos, o que seria necessário para aferir se seriam enquadráveis no ex-tarifário mais gravoso, previsto no Decreto nº 7.660/2011.

Como a afirmação se revela incorreta para as adições 22 e 24 da DI nº 12/0026081-5, não deve, em relação a elas, ser mantida a autuação.

Até entendo que as descrições em tais adições da DI, a seguir reproduzidas (fls. 1906 e 1908), nas quais parece ter havido erro de digitação, ou replicação indevida do digitado, são incompletas, mas a incompletude que identifique é diferente da ausência de indicação da frequência (que corresponde à imputação fiscal), e não tem competência este tribunal julgador administrativo para inovar na fundamentação da penalidade, mas somente para apreciar a correção ou não da penalidade tal qual imposta pela fiscalização.

Adição: 12/0026081-5 / 022

*Descrição Detalhada da Mercadoria*

@1152G61012113000 (GM5A HGH-T 1GHZ CONFIG STATION) --- Numero de serie :  
 FNBAABRBS, FNBAABRRH, FNBAABREB, FNBAABRFW, FNBAABRAC, FNBAABRIB, FNBAABRAO, FNBAABRAS, F  
 NBAABRAJ, FNBAABRBC, FNBAABRRL, FNBAABRAC, FNBAABRAF, FNBAABRA Y, FNBAABRAE, FNBAABRBU, FNBA  
 AABREX, FNBA  
 ABRAE, FNBAABRAF, FNBAABRV, FNBAABRU, FNBAABRAZ, FNBAABRIA, FNBAABRAL, FNBAABRIU, FNBAAB  
 BRAV, FNBAABRAH, FNBAABRAE, FNBAABRID, FNBAABRBF, FNBAABRAN, FNBAABRBY, FNBAABRAD, FNBAAB  
 RAT, FNBAABRAI, FNBAABRAA, FNBAABRBT, FNBAABRAG, FNBAABRBC, FNBAABREB, FNBAABRAK, FNBAABR  
 AW, FNBAABP ZZ, FNBAABRAM.  
 Qtd: 44 Unidade VUCV: 636.5225000 DOLAR DOS EUA

Adição: 12/0026081-5 / 024

*Descrição Detalhada da Mercadoria*

@1230G61012113000 (GM5E-T 1GHZ CONFIG STATION) --- Numero de serie :  
 FNBAARBT, FNBAARPHN, FNBAARIFX, FNBAARIFZ, FNBAADXLB, FNBAARIFW, FNBAARIFS, FNBAARIFV, FNBAAR  
 IGB, FNBAAFMD, FNBAAFMA, FNBAAFMB, FNBAAFTLZ, FNBAAFPMC.  
 Qtd: 14 Unidade VUCV: 327.6150000 DOLAR DOS EUA

No que se refere às demais mercadorias, mantém-se a aplicação da penalidade prevista no art. 69 da Lei nº 10.833/2003, por ter efetivamente havido descrição incompleta, que operou em prejuízo da identificação do tratamento tributário e aduaneiro apropriado, sendo irrelevante, no caso, se restou ou não comprovado que houve recolhimento a menor de tributo, pela própria natureza da penalidade.

### Do Recurso de Ofício

A DRJ identifica, como razão para exclusão de parcela do lançamento, a existência de duplicidade de lançamento da multa de ofício e lançamento de tal multa em situações nas quais não houve falta de recolhimento de tributo.

Acertada a decisão, nesses aspectos, pois não há fundamento legal nem para a exigência em duplicidade, nem para exigir a multa de ofício tributária de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em situações nas quais os tributos tenham sido integralmente pagos.

Deve o acordado pelo tribunal de piso, então, ser mantido, em homenagem à legalidade.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício apresentado.

**Das conclusões**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para afastar da exigência fiscal: (a) os tributos lançados; (b) a multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996; (c) a multa prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003; e (d) exclusivamente em relação às adições 22 e 24 da DI nº 12/0026081-5, a multa prevista no art. 69 da Lei nº 10.833/2003.

Rosaldo Trevisan





Classificação fiscal. Revisão aduaneira. Cimento.





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

**Processo nº** 11131.721012/2013-25  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-003.511 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2015.  
**Matéria** Imposto de Importação e tributos vinculados  
**Recorrente** CSN CIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NORMAS DA ABNT. ADOÇÃO DE CRITÉRIO EXTRÍNSECO AO SISTEMA HARMONIZADO SEM EXPRESSA REMISSÃO DA NOMENCLATURA. IMPOSSIBILIDADE.

O posicionamento da mercadoria em Nomenclaturas baseadas no Sistema Harmonizado deve ser efetuado levando-se em conta apenas as regras para interpretação do Sistema Harmonizado. Conceitos e significados de palavras ou de expressões fixados em normas extrínsecas à Nomenclatura só podem ser utilizados se houver remissão expressa nos textos das posições ou nas notas de seção ou de capítulo. Por tal motivo, as normas técnicas da ABNT não se prestam para fixar conceitos e significados não estabelecidos pelo Sistema Harmonizado. Precedentes.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CIMENTO PORTLAND COMPOSTO DO TIPO CP II F. CIMENTO COMUM.

O cimento portland do tipo CP II F, embora seja considerado um cimento composto à luz das normas técnicas brasileiras (ABNT), é um cimento comum à luz das regras para interpretação do Sistema Harmonizado de classificação de mercadorias, enquadrando-se no código 2523.2910 - Cimento comum, por força da aplicação das RGI nº 1 e 6, combinadas com a RGC nº 1.

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. PERÍCIA TÉCNICA. NECESSIDADE.

A acusação de que o produto importado não se identifica com o produto descrito nos documentos que embasaram as importações só pode ser sustentada mediante prova técnica, sendo insuficiente argumentar com indícios colhidos por meio da comparação de catálogos dos fabricantes no estrangeiro, mormente quando as normas técnicas que regulam a produção do cimento variam de país para país.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Luiz Rogério Sawaya Batista votaram pelas conclusões em relação à classificação fiscal. Sustentou pela recorrente o Dr. Maurício Bellucci, OAB/SP nº 161.891.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Fenelon Moscoso de Almeida, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti

## Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência do contribuinte por via postal em **30/08/2013** (fl. 1587), lavrados para exigir o Imposto de Importação, o PIS e a COFINS vinculados à importação, acrescidos da multa de ofício e de juros de mora; bem como a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, em razão de suposta indicação de classificação fiscal incorreta nas DI; e a multa equivalente ao valor aduaneiro, resultante da conversão da pena de perdimento em multa. Os fatos geradores estão compreendidos entre **18/10/2010 e 18/12/2012**.

No termo de verificação fiscal de fls. 76/98, a fiscalização descreveu, em síntese, que o contribuinte importou cimento portland do tipo CP II F (composto), classificado na NCM sob o código 2523.2990 (cuja alíquota de II é 4%), mas informou nas declarações de importação o código NCM 2523.2910 (cuja alíquota de II é 0%), que se refere a cimento portland tipo CP - I (comum).

Para enquadrar o cimento nos tipos "composto" ou "comum" a fiscalização utilizou os critérios estabelecidos nas Normas Técnicas da ABNT - NBR 5732 (cimento portland comum) e NBR 11578 (cimento portland composto), utilizadas pela própria Associação Brasileira de Cimento Portland (ABCP), conforme o Boletim Técnico BT - 106 - Guia Prático de utilização do Cimento Portland.

Segundo esse Boletim Técnico, o cimento portland é um "(...) *Algerante hidráulico obtido pela moagem de clínquer Portland ao qual se adiciona, durante a operação, a quantidade necessária de uma ou mais formas de sulfato de cálcio. Durante a moagem é permitido adicionar a esta mistura materiais pozolânicos, escórias granuladas de alto-forno e/ou materiais carbonáticos (...)*".

Assim, o cimento portland é composto de *clínquer* e de adições. O *clínquer* é o principal componente e está presente em todos os tipos de cimento portland. Já as adições

podem variar de um tipo para outro e, segundo a fiscalização, são principalmente elas que definem os diferentes tipos de cimento.

O *clínquer* tem como matérias-primas o calcário e a argila. As adições misturadas ao *clínquer* na fase de moagem, consistem em gesso, escórias de alto-forno, materiais pozolânicos e materiais carbonáticos.

A tabela a seguir, extraída pela fiscalização do Boletim Técnico da ABCP, bem resume os tipos de cimento, segundo a classificação estabelecida nas normas da ABNT:

Nome técnico		Sigla	Classe	Identificação do tipo e classe
Cimento portland comum (NBR 5732)	Cimento portland comum	CP I	25 32 40	CP I-25 CP I-32 CP I-40
	Cimento portland comum com adição	CP I-s	25 32 40	CP I-S-25 CP I-S-32 CP I-S-40
	Cimento portland composto (NBR 11578)	CP II-E	25 32 40	CP II-E-25 CP II-E-32 CP II-E-40
Cimento portland composto com escória	Cimento portland composto com escória	CP II-E	25 32 40	CP II-E-25 CP II-E-32 CP II-E-40
	Cimento portland composto com pozolana	CP II-Z	25 32 40	CP II-Z-25 CP II-Z-32 CP II-Z-4Q
	Cimento portland composto com filler	CP II-F	25 32 40	CP II-F-25 CP II-F-32 CP II-F-40
Cimento portland de alto-forno (NBR 5735)		CP III	25 32 40	CP III-25 CP III-32 CP III-40
Cimento portland pozolânico (NBR 5736)		CP IV	20 32	CP IV-25 CP IV-32
Cimento portland de alta resistência íntacta (NBR 5733)		CP V-ARI	-	CP V-ARI
Cimento portland resistente aos sulfatos (NBR 5737)		-	25 32 40	Sigla e classe dos tipos originais acrescidos do sufixo RS. Exemplo: CP I-32RS, CP II-F-32RS, CP III - 40RS etc.
Cimento portland de baixo calor de hidratação (NBR 13116)		-	25 32 40	Sigla e classe dos tipos originais acrescidos do sufixo BC. Exemplo: CP I-32BC, CP II-F-32BC, CP III-40BC etc.
Cimento portland branco (NBR 12989)	Cimento portland branco estrutural	CPB	25 32 40	CPB-25 CPB-32 CPB-40
	Cimento portland branco não estrutural	CPB	-	CPB
Cimento para poços petrolíferos (NBR 9831)		CPP	G	CPP - classe G

Com base no enquadramento das normas técnicas da ABNT, concluiu a fiscalização que somente são considerados cimentos portland comuns aqueles compreendidos nas siglas CP I e CP I-S, possuindo até 5% de misturas à matéria base do cimento (clínquer).

O cimento portland composto do tipo CP II F, comercializado pelo contribuinte, é um cimento composto com pelo menos 6% e no máximo 10% de material carbonático, sendo o restante do produto composto de clínquer.

A partir dessas premissas e com base na aplicação da RGI nº 1, da RGI nº 6 e da RGC nº 1, a fiscalização entendeu que o cimento composto CP II F deve ser classificado na NCM sob o código 2523.2990 - "outros" ( II a 4% e IPI 0%) e não no código 2523.2910 - "cimento comum" (II e IPI 0%), utilizado pela recorrente.

A fiscalização constatou que os pedidos da empresa fiscalizada fazem referência expressa a cimento portland composto tipo CP II F com 6% a 10% de filer (calcário) e citam a NBR 11578, que normatiza o referido cimento em âmbito nacional. Entretanto, em boa parte das faturas referentes às DI fiscalizadas, a descrição do produto é de cimento comum e as descrições do produto na DI são omissas quanto ao tipo de cimento importado. Além disso, segundo a fiscalização, a consulta aos catálogos de produtos dos fabricantes, demonstra que em momento algum tais publicações se referem a cimentos do tipo comum.

A fiscalização entendeu que a discrepância entre os pedidos e as faturas não era mero erro, pois as aquisições ocorreram de três exportadores estrangeiros localizados em países diferentes (Espanha, Estados Unidos e Grã Bretanha). Concluiu não ser crível que três exportadores localizados em países distantes cometessem o mesmo "erro": descreverem o cimento como sendo "CEM - I" e não o "CP II F", que é aquele que consta nas ordens de compra e que é revendido pela empresa no mercado interno. Para afastar qualquer cogitação de erro, a fiscalização acrescentou que esses fatos ocorreram por mais de 2 anos, totalizando 7 ordens de compras diferentes e abrangendo 21 Declarações de Importação.

Com base nessas constatações, a fiscalização entendeu que os documentos utilizados na importação estavam evadidos de falsidade ideológica, pois se referem a produto diverso daquele que foi declarado na importação.

Com base em tal constatação, exigiu as diferenças dos tributos vinculados à importação com multa de ofício de 75% ou de 150%, em relação às DI em que considerou haver dolo do contribuinte. Converteu a pena de perdimento em multa, em relação às operações consideradas fraudulentas (art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL nº 1.455/76 c/c art. 59 da Lei nº 10.637/2002), e lançou também a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, decorrente da incorreta classificação fiscal informada nas DI (art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, IV, da Lei nº 10.833/2003).

Informou a fiscalização que não foi lavrado o auto de infração de IPI porque a alíquota de IPI para o cimento composto classificado sob o código NCM 2523.2990 - outros era zero.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

1) A fiscalização colheu amostras durante o procedimento e lavrou o auto de infração sem fazer qualquer menção à retirada de amostras ou ao resultado dessa perícia que seria realizada pelo Laboratório de Análises em Santos (Doc. 12). Identificou a mercadoria como não sendo "cimento comum" e a classificou no código 2523.2990, por entender que nesta classificação estariam inseridos todos os tipos de cimento diversos daqueles previstos na NBR

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015

5 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4

como comum. Sem nenhum amparo técnico, a fiscalização entendeu que somente aquilo que a NBR indica como cimento comum é passível de classificação no código 2523.2910 e todos os outros cimentos, sem distinção, estariam classificados no código 2523.2990. Mas o simples fato das NBR indicarem que o cimento importado pela recorrente é do tipo composto, não significa que para fins de classificação fiscal ele não tenha as características de cimento comum. As NBR trazem apenas um critério de classificação, que não se equipara com o critério da NCM. Não há vinculação entre o Sistema Harmonizado, a NCM e as normas da ABNT. Asseverou que não existe harmonização no âmbito do Mercosul sobre os critérios de especificação de cimentos. Assim, se não existe tal harmonização, não se pode entender que o "comum" na NCM é apenas o cimento comum da NBR. A classificação da NBR que traz apenas dois tipos de cimento comum não se presta para fins de classificação fiscal. Na verdade, dentro da classificação fiscal "comum" devem ser enquadrados os cimentos que são rotineiramente utilizados e na classificação fiscal "outros" devem ser enquadrados os cimentos com características técnicas especiais com base em laudo específico;

2) Para a correta classificação do cimento existem três critérios (medições) que devem ser avaliados por profissional técnico, a fim de se definir o tipo e a classe do cimento portland. Tais critérios são químicos, físicos e mecânicos. As exigências químicas servem para definir o tipo e as exigências físicas e mecânicas definem as classes dentro de cada tipo. As NBR 5732 (cimento comum) e 11578 (cimento composto) estabelecem esses três critérios que definem a qualidade do cimento portland em âmbito nacional, mas tal classificação não pode ser utilizada para fins de enquadramento na NCM, pois quando a Nomenclatura quer adotar conceitos previamente estabelecidos ela o faz expressamente. Citou a título exemplificativo os códigos 8501.5110 Ex 01- que cita expressamente a NBR 7094 e o código 9030.3990 Ex 033 que cita expressamente a norma IEC60044-1;

3) A fiscalização apegou-se apenas aos percentuais dos componentes dos cimentos, sem levar em consideração os seus limites químicos, físicos e mecânicos, que, uma vez constatados por profissional com competência técnica apropriada evidenciam a correta classificação atribuída pela recorrente. As conclusões da fiscalização estão baseadas em meras conjecturas, formuladas a partir de indícios encontrados em documentos e em informações prestadas durante o procedimento e não em laudo técnico que ateste a real natureza do produto importado. Para classificar uma mercadoria na Nomenclatura, o primeiro passo é conhecer bem o produto a ser classificado, para só então partir para a aplicação das regras de classificação. A fiscalização olvidou da primeira etapa e aplicou as regras de classificação baseada na falsa conclusão de que o cimento importado não era do tipo comum, por trazer na embalagem as inscrições CP II F e a NBR 11578. Adicionou que sem embasamento em perícia técnica não se pode afirmar que o cimento possui determinadas qualidades e especificidades apenas com base em um dos critérios de diferenciação;

4) O parecer técnico emitido com base em amostra dos produtos importados pela impugnante coletada pela própria Receita Federal (Doc. 10), demonstra que o produto importado é cimento portland com característica comum, corroborando a classificação fiscal adotada pelo contribuinte e a insubsistência das conclusões da fiscalização. Essa informação foi totalmente ignorada pelo agente fiscal na lavratura do auto de infração. No referido parecer, elaborado pela Associação Técnico-Científica Eng. Paulo de Frontin, com base em estudos realizados pela Universidade Federal do Ceará (Doc 11), foi confirmado que se tratava de cimento portland do tipo comum, segundo especificações das NBR 5732 e 11578. No referido laudo técnico, a defesa destaca as medições químicas relativas ao "resíduo solúvel" - 0,48% e "perda ao fogo" - 2,60%, que trazem a característica de cimento comum ao produto importado

pela impugnante. O que se nota é que a despeito das NBR classificarem, em território nacional, o cimento importado pela impugnante como sendo do tipo composto, este possui características de cimento comum, conforme atestado em laudo técnico, o qual deve ser considerado para a classificação fiscal do produto na NCM. O laudo pericial elaborado pelo perito da Receita Federal ratificou os resultados encontrados pelos técnicos da Universidade Federal do Ceará para as propriedades químicas do cimento da impugnante. Nas fls. 06/07 do documento elaborado pela Receita Federal consta que **"o Cimento Portland Composto com Filer é, sem dúvida, aquele que mais se aproxima do Portland Comum, principalmente do CPI-S, tendo, portanto, características semelhantes"** (Doc. 12);

5) O próprio Boletim Técnico 106 da ABCP considera os cimentos "comum" e "composto" como tipos básicos de cimento, com nítidas similitudes, em contraposição aos tipos especiais, como os cimentos Portland resistentes aos sulfatos e aos cimentos Portland de baixo calor de hidratação. Os cimentos "comum" e "composto" tem a mesma influência nas argamassas e concretos (Quadro 9 do BT-106), além de poderem ter as mesmas aplicações (Quadro 10 do BT - 106). Assim, não se pode adotar a Nomenclatura das NBR para fins de classificação fiscal concluindo-se que somente o denominado pela ABNT como "comum" classifica-se como "comum" na NCM;

6) O contribuinte solicitou que, caso não sejam acatados o laudo técnico apresentado com a defesa, o processo seja baixado em diligência para a coleta de amostras e elaboração de perícia. Atacou o lançamento da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, pois o laudo técnico apresentado comprovou que a classificação fiscal indicada pelo contribuinte nas DI foi a correta. Invocou a aplicação do ADN nº 12/1997, que afasta a infração ao controle aduaneiro das importações nos casos em que a descrição da mercadoria na DI estiver correta. Refutou a aplicação das multas de 75% e de 150% porque a classificação fiscal adotada pelo contribuinte foi correta. Quanto à qualificação da multa de ofício, alegou que além de estar apoiada em falsa premissa, a fiscalização não provou o dolo e não fez a subsunção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Ademais, a fiscalização tentou imputar o dolo ao contribuinte fiscalizado com base na conduta dos exportadores ao descreverem os produtos nas faturas. Tendo em vista a inexistência de fraude nas importações, descabe a aplicação da pena de perdimento e, por decorrência, a sua conversão em pena de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias;

Por meio do Acórdão nº 54.670, de 29 de janeiro de 2014, a 23ª Turma da DRJ - São Paulo, julgou a impugnação improcedente. A interpretação da fiscalização foi chancelada. A DRJ implicitamente adotou a classificação dos tipos de cimento da ABNT para classificar o cimento na NCM, concluindo que se o cimento CP II F não é um cimento comum, por ser um cimento composto, por aplicação da RGI nº 1 c/c RGI nº 6, deve ser classificado sob o código 2523.2990 - outros. Entendeu a DRJ que o fato da Nomenclatura não estabelecer vínculo textual não abre espaço para a desconsideração das normas da ABNT. Entendeu a DRJ que o laudo técnico é dispensável porque o produto está perfeitamente identificado: cimento portland CP II F. Com base nestas razões de decidir, o lançamento foi mantido na íntegra, pois a DRJ também entendeu que houve fraude na conduta do contribuinte.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 10/02/2014 (fl. 1822) o contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/03/2014 (fl. 1913), no qual reprimou as alegações de impugnação e atacou pontos específicos do acórdão de primeira instância, quais sejam, o entendimento de que não há necessidade de laudo técnico para embasar a reclassificação do cimento e a afronta ao laudo técnico emitido pelo assistente técnico designado pela própria da Receita Federal.

Em 13/11/2014, a defesa apresentou a petição de fls. 1915/1923 solicitando a juntada do parecer técnico de fls. 1927/1935, elaborado pelo Prof. Dr. João Baptista Baldo, coordenador do Laboratório de Materiais Refratários e Concreto da Universidade Federal de São Carlos - SP.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatado, a controvérsia não reside na classificação fiscal a ser adotada para o cimento, pois é incontroverso nos autos que cimentos portland comuns classificam-se no código 2523-2910 da NCM e os outros cimentos, que seriam os não comuns, classificam-se no código 2523-2990.

A controvérsia nos autos gira em torno de se saber o que é um cimento portland comum, notadamente no contexto do termo "comum" presente no texto do código 2523.2910 da NCM. Isso porque, a fiscalização adotou o significado de "comum" contido nas normas da ABNT e o contribuinte adotou o significado de "comum" do vernáculo, ou seja, aquele que é encontrado nos dicionários: aquilo que é comum, corriqueiro, usual, frequente.

Se a acusação fiscal recai sobre erro na indicação do produto, ou sobre falsidade ideológica na descrição do produto importado e não sobre erro de classificação fiscal, entendo que não existe subsunção do caso concreto ao disposto no art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, IV, da Lei nº 10.833/2003.

O art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35 dispõe o seguinte, *in verbis*:

*Art.84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*

*I-classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas Nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou*

*II- quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.*

*§§ 1º e 2º - omissis...*

A disposição literal da lei se refere à "classificação incorreta" da mercadoria. Ora, a classificação incorreta da mercadoria pressupõe a identificação precisa da mercadoria, ausência de controvérsia sobre a natureza da mercadoria a ser classificada. Em outras palavras, não pode existir dúvida alguma sobre o que é a mercadoria a ser classificada. A mercadoria está definida, é aquela, mas o contribuinte por algum motivo, inadvertidamente ou propositalmente - não importa - errou a indicação do código de classificação fiscal nas DI.

Não é isso que foi relatado pela fiscalização neste caso concreto. A fiscalização, com todas as letras, acusou o contribuinte de ter importado cimento portland composto, declarando que estava importando cimento portland comum. Então o erro não é de classificação fiscal, o erro é de declaração quanto à natureza da mercadoria que está sendo importada.

O art. 84, I da Medida Provisória 2.158-35/2001, não autoriza a aplicação da multa por erro na indicação do produto, apenas por erro na classificação fiscal e erro na quantificação.

Por este singelo motivo, a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, infligida com base no art. 84, I da MP 2.158-35/2001 deve ser cancelada de plano, independentemente da análise das alegações de mérito expendidas no recurso.

Voltando ao cerne da controvérsia, que é o significado e o alcance do vocábulo "comum" existente no texto do código 2523.2910 da NCM, verifica-se que não existem notas de seção, de capítulo ou de subposição esclarecendo o que deve ser entendido por cimento comum. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado à posição 2523 também nada esclarecem a respeito.

A fiscalização adotou para o termo "comum", presente no texto do código NCM 2523.2910, o significado da classificação dos cimentos estabelecidas pela ABNT, ou seja, é cimento "comum" aquele que não é composto. Para a fiscalização, comum é o cimento constituído de clínquer puro ou contendo adições de até 5%. Mas essa especificação não consta da NCM, é um critério extrínseco, constando apenas das normas técnicas brasileiras que normatizam a produção e a comercialização do cimento.

Tendo em vista que as adições dos cimentos CP II F importados pela recorrente estão entre 6% e 10% de filer (calcário), tais cimentos são compostos e não cimentos comuns, o que, segundo o fisco, alteraria a classificação para o código 2523.2990 - outros.

Os arts. 90 e 94 do Regulamento Aduaneiro de 2009 estabelecem o seguinte, *in verbis*:

*Art. 90 - O imposto será calculado pela aplicação das alíquotas fixadas na Tarifa Externa Comum sobre a base de cálculo de que trata o Capítulo III deste Título (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 22).*

(...)

*Art.94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.*

**Parágrafo único. 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, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei n.º 1.154, de 1 de março de 1971, art. 3.º caput)**

(Destaquei)

No destaque acima não se menciona em momento algum que as normas da ABNT constituem elemento subsidiário ao processo de enquadramento do produto na Nomenclatura.

Analisando-se os textos da posição 2523 verifica-se que também não existe nenhuma referência a notas de seção ou de capítulo e muito menos às normas técnicas da ABNT.

O regulamento é claríssimo: a alíquota do imposto de importação deve ser estabelecida com base no posicionamento da mercadoria na Nomenclatura e este posicionamento deve ser feito com base nas regras de interpretação do sistema harmonizado.

Nem os textos da posição 2523, nem os textos das seis regras gerais de interpretação, nem o texto da regra geral complementar e, tampouco, as Notas Explicativas à posição 2523 fazem qualquer menção à aplicação das normas da ABNT.

Portanto, não se sabe com base em quê a fiscalização e o Acórdão da DRJ - São Paulo tomaram como premissa que o "comum" do código 2523.2910 tem o significado de "não composto".

Nem a fiscalização e muito menos o acórdão recorrido mencionaram o dispositivo legal ou de interpretação da NCM que autorizam ou determinam que o significado de "comum" da NBR 5732 seja utilizado para fins de interpretação da NCM.

Em consulta à página da *internet* da Associação Brasileira de Normas Técnicas, constata-se que a ABNT é uma **entidade privada sem fins lucrativos**. Na página que contém as "perguntas frequentes", encontra-se o seguinte:

(...)

*O que é Norma Técnica?*

*Resposta: É o documento estabelecido por consenso e aprovado por um organismo reconhecido, que fornece, para uso comum e repetitivo, regras, diretrizes ou características para atividades ou seus resultados, visando à obtenção de um grau ótimo de ordenação em um dado contexto.*

*O que são Normas Técnicas NBR ISO?*

*Resposta: Normas Técnicas NBR ISO são traduções de Normas Técnicas da ISO que passam a ser adotadas pela ABNT e levam a mesma numeração das Normas da ISO.*

Da análise do conteúdo acima transcrito, verifica-se que as normas da ABNT não são normas cogentes, pois, além de serem estabelecidas por uma entidade de direito privado, elas são aceitas por consenso das entidades interessadas na normatização.

Nesse sentido, o TRF 1ª Região também decidiu que as normas da ABNT não são normas cogentes, *in verbis*:

*CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO.  
DESAPROPRIAÇÃO PARA FINS DE INTERESSE SOCIAL.  
REVISÃO DO JUSTO PREÇO. IMÓVEL RURAL EM ÁREA  
URBANA. INOBSERVÂNCIA ÀS NORMAS DA ABNT.  
POSSIBILIDADE. INDEFERIMENTO DE PRODUÇÃO DE  
PROVAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*1. Existindo elementos suficientes para a formação da convicção do magistrado, o indeferimento à produção de provas não constitui cerceamento de defesa.*

*2. As normas da ABNT apenas fixam diretrizes. Não são cogentes. Precedentes.*

*3. Normas de competência aplicam-se exclusivamente aos órgãos julgadores.*

*4. A classificação do imóvel, se rural ou urbano, depende de sua destinação, não de sua localização (aplicação analógica do art. 4º, I, da Lei 8.629/1993).*

*5. Apelação improvida.*

(Apelação Cível 2001.43.00.001353-0 TO, DJ 02/06/2005, pág. 36. In: jurisprudencia.trf1.jus.br/busca/)

Desse modo, se não existe remissão expressa da NCM à utilização dos conceitos estabelecidos pela ABNT e se as normas técnicas baixadas por essa entidade são cumpridas por consenso dos interessados na sua aprovação, a fiscalização não tem como obrigar o contribuinte a adotar os conceitos estabelecidos pela ABNT nem para efetuar a classificação fiscal dos seus produtos e nem para descrevê-los nas declarações de importação.

Quando a Nomenclatura quer alterar ou delimitar o significado de uma palavra ou expressão ela expressamente remete o intérprete a uma nota de seção, de capítulo ou de subposição na qual o significado pretendido é estabelecido.

Isso pode ser constatado, exemplificativamente, examinando-se a Nota nº 8 e a Nota Complementar nº 1, ambas do Capítulo 29, que fixaram o que se deve entender por "hormônios" e por "produtos contendo funções oxigenadas", *in verbis*:

*"8. Para os fins da posição 29.37:*

*a) o termo hormônios compreende os fatores libertadores ou estimuladores de hormônios, os inibidores de hormônios e os antagonistas de hormônios (anti-hormônios);*

*(...)*

*Nota Complementar*

*1. Nos itens da posição 29.33, quando houver menção a produtos contendo ou não funções oxigenadas, entender-se-á que corresponde unicamente às funções unidas mediante ligação covalente à estrutura que contém o heterociclo."*

Em outras situações, quando quer vincular determinado conceito ao significado atribuído por alguma norma técnica, a Nomenclatura vincula seu texto expressamente a essa norma técnica, conforme se pode constatar por meio do exame dos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM

10

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

códigos 8501.5110 Ex 01 e 9030.3990 Ex 033, que citam expressamente as normas NBR 7094 e IEC60044-1, respectivamente, conforme bem apontou a defesa em seu recurso.

Portanto, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, não existe amparo legal para que o intérprete utilize conceitos e significados técnicos exteriores à Nomenclatura, sem que os textos das posições ou das notas de seção, de capítulo ou de subposição façam expressa remissão ao conceito que deve ser utilizado.

No silêncio da Nomenclatura quanto ao significado que deve ser atribuído aos seus termos, deve ser empregado o significado corrente do vernáculo, pois a Nomenclatura não é utilizada por técnicos e experts, mas sim por pessoas comuns que operam no comércio internacional.

Este colegiado, com outra composição, já decidiu pela inaplicabilidade de norma técnica da ABNT para fins de estabelecer a potência máxima para o enquadramento de veículo utilitário na redução de alíquota prevista na NC 87-4 da TIPI, *in verbis*:

*"(...) O raciocínio empregado pela fiscalização e pela decisão de primeira instância não se sustenta frente ao que determina o art. 13 da Lei nº 4.502/64 e a RGI nº 1 para interpretação do sistema harmonizado, pois os textos da posição 8703 e das notas de Seção e de Capítulo não fazem nenhuma menção às normas da ABNT, à homologação pelos órgãos oficiais de metrologia e meio ambiente, ou ao Código de Defesa do Consumidor, como, aliás, bem apontou a defesa em seu recurso.*

(...)

*Portanto, à luz do art. 13 da Lei nº 4.502/64, da RGI nº 1 e do texto da Nota Complementar 87-4 não vejo como se possa exigir que o contribuinte adote a potência líquida máxima, aferida por meio da aplicação da NBR ISO 1585, utilizada para a homologação do motor, pois esta exigência não consta nos textos da posição 8703 e nem das Notas da Seção XVII (Material de Transporte) ou das Notas do Capítulo 87 da Tabela de Incidência do IPI. (...)"*

(Ac. 3403-000.976, relator Antonio Carlos Atulim, 02/06/2011, rec. prov. em parte, unânime.)

A pretensão fiscal de adotar o conceito contido nas normas técnicas brasileiras, para fins de classificação fiscal, esbarra no fato de que a classificação do cimento varia segundo as normas técnicas de cada país, enquanto que a NCM é baseada no Sistema Harmonizado, que é norma de direito internacional incorporada ao direito interno por força do Decreto nº 97.409, de 23/12/1988.

Por tal razão, não tem cabimento vincular a significação dos termos da Nomenclatura aos significados adotados em normas técnicas que vigoram apenas dentro de cada país que adotou o Sistema Harmonizado, pois como os conceitos variam de país para país, a mesma mercadoria poderia ter diferentes classificações, conforme variem as normas técnicas internas de cada país, frustrando o objetivo da adoção do Sistema Harmonizado.

Nesse sentido, basta cotejar o conteúdo na norma brasileira com a norma técnica da República Dominicana, um dos países produtores de parte do cimento importado pela recorrente. Essas normas podem ser encontradas no anexo à impugnação (fls. 1680/1784).

Na fl. 1739 encontra-se a "Tabla 1. Clasificaciones de los cementos" da norma da República Dominicana, que embora esteja no idioma espanhol, é perfeitamente compreensível.

Tabla 1. Clasificaciones de los cementos

Denominación	Designación
Cemento Portland Normal	CPN
Cemento Portland con Humo de Silice	CPS
Cemento Portland Pozolánico	CPP
Cemento Portland con cenizas Volantes	CPV
Cemento Portland con caliza	CPC
Cemento Portland Mixto	CPM

Por seu turno, a "Tabla 2. Componentes de los cementos", existente na fl. 1740, nos mostra a composição de cada tipo de cimento na República Dominicana:

Tabla 2. Componentes de los cementos

De. >minaciones		Composición (% en masa)						
		Clinker + Yeso	Escoria	Humo Silice	Puzo la na	Ceniza Volante	Caliza	Otros M
Cemento Portland Normal	CPN	95-100	-	-	-	-	-	0-5
Cemento Portland con humo de Silice	CPS	90-94		6-10				0-5
Cemento Portland Pozolánico	CPP	65-94			6-35			0-5
Cemento Portland con cenizas Volantes	CPV	65-94				6-35		0-5
Cemento Portland con Caliza	CPC	65-94					6-35	0-5
Cemento Portland Mixto <sup>(4)</sup>	CPM	65-94	-	-	6-35		-	0-5

Comparando-se a classificação dominicana com a classificação brasileira, já se constata de plano a diferença não só na denominação dos tipos de cimento, mas também na composição em massa da mistura de clínquer com as adições. Vejamos as diferenças em relação ao que a ABNT considera cimento comum.

A designação brasileira chama de "cimento portland comum" o que a designação dominicana chama de "Cemento Portland Normal". Nos dois países admite-se a adição de sulfato de cálcio (gesso) ao clínquer. Entretanto, a norma brasileira subdivide o cimento comum em CP I e CP I - S. No primeiro, não admite nenhuma adição ao clínquer. No segundo, admite-se até 5% de adições de escória granulada de alto forno, material pozolânico ou material carbonático. A norma dominicana não faz essa subdivisão e admite a adição de outros componentes ao clínquer, exceto escória, *humo silice* (sílica ativa), *puzolana* (argila rica em sílica), *ceniza volante* (cinzas volantes) e *caliza* (calcário). Para confirmar essa constatação, basta comparar a tabela abaixo existente na NBR 5732 (fl. 1684), com a "Tabla 2" acima reproduzida.

Tabela 1. Teores dos componentes do cimento Portland comum

Componentes (% em massa)

Sigla	Classe de resistência	Cinquer + Sulfatos de cálcio	de Escória granulada de alto - forno	Material pozolânico	Material carbonático
CP I	25	100	0	0	0
	32				
	40				
CP I - S	25	99-95	1 - 5	1-5	1-5
	32				
	40				

Assim, se existisse uma exportação de cimento CP I - S do Brasil para a República Dominicana, e se a autoridade aduaneira daquele país tentasse enquadrar o cimento brasileiro na classificação de cimentos da norma técnica dominicana, o CP I - S brasileiro não poderia ser equiparado ao CPN dominicano, pois além da norma técnica dominicana não utilizar a denominação "comum", os componentes das adições de 5% são diferentes nos dois países. As adições admitidas pela norma brasileira não são admitidas pela norma dominicana. O cimento CP I-S "comum" brasileiro, seria enquadrado em um dos outros tipos de cimento da classificação dominicana, localizados abaixo do CPN na "Tabela 2" acima. Sendo assim, a autoridade aduaneira da República Dominicana se basearia em quê para classificar o CP I - S brasileiro no Sistema Harmonizado?

Na República Dominicana, o CP I - S brasileiro seria considerado o que a NBR 11578 considera "composto", pois tal cimento é constituído por adições que contêm substâncias não admitidas para o CPN dominicano. Em outras palavras: o mesmo produto considerado comum pela norma técnica brasileira, não é considerado "normal" pela norma técnica dominicana. Considerando os conceitos da norma técnica dominicana, onde a autoridade aduaneira daquele país classificaria o cimento "comum" brasileiro?

Já o CP II F brasileiro poderia ser enquadrado na categoria CPC dominicana (com *caliza* - calcário), pois a norma dominicana permite adição de 5% a 35% de calcário, enquanto a NBR 11578 só autoriza a adição de 6% a 10% dessa substância, conforme Tabela 1 de fl. 1689.

Mas a pergunta que não quer calar permanece: com base na norma técnica daquele país, onde a autoridade aduaneira dominicana classificaria um cimento equivalente ao CPC dominicano? Em 2523.2910 - cimento comum, ou em 2523.2990 - outros?

Este raciocínio demonstra o equívoco de se tentar adotar conceitos e classificações não contidos em Nomenclaturas de mercadorias baseadas no Sistema

Harmonizado, sem que esse sistema faça menção expressa aos conceitos externos. A consequência desse erro é que a mesma mercadoria acaba sendo classificada em posições diferentes em países diferentes.

No caso concreto, como bem apontou a defesa, a NCM não remeteu o intérprete a conceitos exteriores à Nomenclatura. Também não existem notas de seção, de capítulo ou de subposição fixando o que se deve entender por cimento "comum" no código NCM 2523.2910.

Sendo assim, essa palavra deve ser tomada na acepção corrente do vernáculo, ou seja, o significado geralmente dado pelos dicionários. Segundo o Dicionário Aurélio, "comum" significa:

1. *O maior número;*
2. *O que é considerado geral, habitual, normal;*
- (...)
7. *Que acontece ou que se encontra com frequência ou com facilidade.*
8. *Que tem características que se encontram em muitos exemplares.*
9. *Que não é de luxo.*
- (...)

Por outro lado, examinando-se o parecer elaborado pelo perito assistente da Receita Federal (fls. 1716/1733), no âmbito da fiscalização da DI 12/2374824-5, incluída entre as DI objeto do presente auto de infração, verifica-se a existência de várias assertivas que confirmam não só o equívoco de se adotar conceitos das normas da ABNT para a classificação fiscal do cimento, mas também que o cimento composto CP II F é um cimento com características comuns, por ser utilizado em larga escala e nas mais diversas aplicações em substituição ao antigo CP I.

Vejam as seguintes passagens da informação prestada pelo assistente técnico da Receita Federal, Químico Industrial José Maria Frota, CRQ 10.200.146, durante a fiscalização da DI, citada no parágrafo anterior.

Na fl. 1725:

*"(...) O cimento CP I, só clínquer, desapareceu em 1990. Possuía, já então, alto teor de C3S. O antigo cimento CPI, com baixo teor de C3S, e com baixa taxa de liberação inicial de calor, não existe mais.*

*Passou-se a misturar o clínquer do antigo CP I com escória de alto forno, em quantidade limitada a 34%. Surgiu o CP II. (...)"*

Na fl. 1727:

*"(...) A partir dos bons resultados dessas conquistas e a exemplo de países tecnologicamente mais avançados, como os da União Européia, surgiu no mercado brasileiro em 1991 um novo tipo de cimento, o cimento portland composto, cuja composição é*

*intermediária entre os cimentos portland comuns e os cimentos portland com adições (alto-forno e pozolânico), estes últimos já disponíveis há algumas décadas.*

*Em menor escala são consumidos, seja pela menor oferta, seja pelas características especiais de aplicação os seguintes tipos de cimento:*

- cimento portland de alta resistência inicial;
- cimento portland resistente aos sulfatos;
- cimento portland branco;
- cimento portland de baixo calor de hidratação;
- cimento para poços petrolíferos.

*Há, entretanto, uma tendência mundial de abandonar a classificação do cimento de alta resistência como sendo um tipo específico do qual se exijam Limitações de composição.*

*Assim, a classificação do cimento de alta resistência inicial como qualquer tipo de cimento portland (comum, composto, de alto-forno, pozolânico) que apresente adicionalmente a propriedade de desenvolver altas resistências iniciais já é adotada nos países da União Européia.*

*O mesmo fato deverá ocorrer no Brasil com os trabalhos de revisão da norma brasileira NBR 5733 (sic), no âmbito do MERCOSUL para a adoção de norma única nos países integrantes desse Mercado. (...)"*

Dos excertos acima transcritos, extraídos da informação prestada pelo assistente técnico da Receita Federal no âmbito da fiscalização da DI 12/2374824-5, incluída neste auto de infração, constata-se que o CP II passou a ser um cimento de uso comum no Brasil, uma vez que o CP I não existe mais. Além disso, o perito oficial confirma o entendimento deste voto, quanto à inaplicabilidade das normas da ABNT para fins de classificação fiscal, pois a NBR 5732 estaria em processo de revisão para ser adequada ao Mercosul.

Se essa norma vai ser revista e se, após a revisão ela eventualmente passar a considerar os cimentos compostos como cimentos comuns, a fiscalização vai mudar a classificação do CP II F do código NCM 2523.2990 - outros para 2523.2910 - Cimento comum?

Vejam senhores conselheiros a que ponto chegamos: a classificação fiscal de um produto mudaria ao sabor das revisões sofridas pelas normas técnicas adotadas por cada país.

É evidente que classificação fiscal de uma mercadoria deve ser feita de modo uniforme em todos os países que adotaram o Sistema Harmonizado, levando-se em conta apenas o que é a mercadoria, e não em função de conceitos estabelecidos fora do Sistema Harmonizado.

No caso, o perito oficial da Receita Federal afirmou que o cimento composto tomou conta do mercado não só no Brasil, mas também na União Européia, tornando-se o tipo de cimento aplicado na maioria das obras, ou seja, se trata de um cimento comum, que não é especial, mas sim de uso geral, habitual, normal, o tipo de cimento mais utilizado.

Considerando esse significado de cimento comum, e que o texto da posição 2523 encontra-se vazado nos seguintes termos:

<b>25.23</b>	<b>Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados <i>clinkers</i>), mesmo corados.</b>
2523.10.00	- Cimentos não pulverizados, denominados <i>clinkers</i>
2523.2	- Cimentos <i>Portland</i> :
2523.21.00	-- Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente
2523.29	-- Outros
2523.29.10	- Cimento comum
2523.29.90	- Outros
2523.30.00	- Cimentos aluminosos
2523.90.00	- Outros cimentos hidráulicos

Pela aplicação da RGI nº 1 e 6, bem como da RGC nº 1, o cimento portland composto designado, segundo as normas da ABNT como CP II F, classifica-se sob o código 2523.2910 - Cimento comum, sendo improcedente a reclassificação efetuada pela fiscalização, devendo, em razão disso, serem cancelados os autos de infração para a exigência de tributos vinculados à importação e respectivos consectários legais.

Com base nesta mesma razão de decidir também deve ser cancelada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por indicação incorreta da classificação fiscal nas DI, uma vez que o contribuinte não errou a classificação fiscal.

A fiscalização acusou o contribuinte de ter cometido falsidade ideológica, pois descreveu nas DI cimento com características diferentes das do cimento importado. Em razão disso, agravou a multa de ofício em 150% e aplicou a pena de perdimento que, em razão da impossibilidade de apreensão da mercadoria, foi convertida em multa, nos termos do art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL nº 1.455/76.

Essa acusação também não tem fundamento, sendo fruto da equivocada premissa adotada para este procedimento fiscal, que tomou um conceito extrínseco à Nomenclatura para aplicar as regras da Nomenclatura.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal, o produto cimento portland CP II F teria sido descrito de forma diferente nas DI, nas faturas comerciais e nos conhecimentos de embarque. Além disso, o contribuinte teria formulado pedidos solicitando cimento composto do tipo CP II F, citando as normas da ABNT e teria recebido cimento diferente.

Não há como afirmar que o cimento recebido pelo contribuinte o "CEM I" ou mesmo o "CEM II" (chinês) é diferente do CP II F brasileiro, sem fazer uma perícia técnica que constate fisicamente eventuais diferenças.

A comparação de critérios existentes em catálogos dos fabricantes, em normas técnicas dos países dos produtores com os critérios fixados pela ABNT nas normas técnicas brasileiras não é suficiente para afirmar que o produto importado é diferente daquele descrito nos documentos que embasaram as importações.

A documentação trazida no anexo à impugnação revela que a própria fiscalização considerou imprescindível a perícia. Chegou a retirar amostras para que fossem enviadas ao Laboratório de Análises em Santos, conforme se comprova nas fls. 1704/1707,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015

5 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mas estranhamente não citou esse fato no termo de verificação e nem juntou ao processo o laudo técnico resultante dessa perícia.

Qual o resultado dessa perícia?

O que foi feito do laudo técnico dela decorrente?

Se a perícia foi considerada imprescindível, como explicar a lavratura do auto de infração sem aguardar o resultado daquele procedimento tido como imprescindível?

No caso concreto, a impossibilidade de acusar o contribuinte de fraude sem a produção de prova técnica é corroborada pelo resultado do exame laboratorial efetuado pelo assistente técnico da Receita Federal em Fortaleza na amostra de cimento colhida durante a fiscalização da DI 12/2374824-5.

Na fl. 1732 o Químico Industrial José Maria Frota registrou os resultados da análise laboratorial, respondendo aos quesitos formulados pela fiscalização. Foram encontrados os seguintes valores: a) material carbonático (fíler) - 5,5%; b) clínquer - 94,4%; e c) Sulfato de cálcio - 3,5%.

Ora, os valores encontrados pelo assistente técnico oficial confirmam que o cimento importado por meio da DI 12/2374824-5, possui características semelhantes às do cimento CP II F, conforme tabela 1 da NBR 11578 (fl. 1689): a) material carbonático - 6 a 10%; e b) clínquer - 94 a 90%. A norma brasileira não estabelece limitação para a quantidade de sulfato de cálcio (item 3.1 de fl. 1689).

Assim, o laudo do assistente técnico da Receita Federal, expedido em face de perícia determinada pela própria fiscalização no âmbito da DI 12/2374824-5, desdiz a afirmação da fiscalização no sentido de que o cimento efetivamente importado não seria o descrito nos documentos que embasaram as importações. A perícia na DI 12/237482-5 revelou que o cimento descrito como "CEM I 42,5R" nas faturas é equivalente ao CP II F brasileiro. As faturas internacionais não poderiam indicar a classificação adotada pela norma técnica brasileira porque essa norma não tem eficácia fora do território brasileiro.

Além disso, a própria fiscalização (na fl. 84) disse com todas as letras que o contribuinte declarou nas DI "CIMENTO PORTLAND TIPO 42,5R EM SACOS DE 50KG".

Ora, essa descrição está de acordo com o que está descrito nas faturas internacionais. O contribuinte, segundo o próprio fisco, indicou nas declarações de importação o mesmo texto apresentado nas faturas internacionais. Não há como alegar que a descrição foi imprecisa ou incorreta e nem que o cimento importado era diferente do cimento descrito nos documentos que lastrearam as importações. Somente uma perícia técnica poderia afirmar com segurança que o CEM I 42,5R ou mesmo o CEM II 42,4R (chinês, fl. 85) não são equivalentes ao CP II F brasileiro.

Sem prova técnica, não há como sustentar tal afirmação.

Inexistindo prova técnica de que o produto efetivamente importado não é o descrito nas faturas ou o informado nas DI, não pode prevalecer a acusação de que houve fraude na importação.

Com isso, deve ser afastada a imputação de fraude ao contribuinte e cancelada a inflação da multa aplicada com base no art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL nº 1455/76.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar integralmente o crédito tributário lançado neste processo.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA



COFINS. Instituições financeiras.





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

**Processo nº** 11516.002226/2007-36  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-003.016 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de junho de 2016  
**Matéria** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**Recorrente** ASB PARTICIPAÇÕES S/A  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. AUSÊNCIA DE INCLUSÃO NA DISCUSSÃO SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI nº 9.718/1998.** A base de cálculo da COFINS em relação a instituições financeiras, em virtude de sua atividade, é obtida pela aplicação do disposto nos arts. 2º e 3º, *caput* da Lei nº 9.718/1998, aplicadas as exclusões e deduções gerais e específicas previstas nos §§ 5º e 6º do referido art. 3º. A discussão sobre a inclusão das receitas auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, não se confunde com o debate envolvendo a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, como já reconheceu o STF.

**COFINS. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL.** Entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo da COFINS, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, ou seja aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ial. Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 10.031/2010 do Conselho Superior do TCU, em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO

NATAL

Impresso em 28/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Paulo Roberto Duarte Moreira e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Trata-se de pedido de habilitação de crédito reconhecido em ação judicial, seguido da apresentação de DCOMP destinadas à compensação de parte daquele crédito com débitos da Recorrente. Na ação judicial, buscou-se o reconhecimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS trazida pela Lei nº 9.718/1998, com o fim de ver afastadas da incidência desta contribuição social as receitas financeiras que obtinha com suas atividades estatutárias.

No provimento judicial, houve a declaração da inconstitucionalidade da referida majoração, o que se deu com base no expurgo do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/1998.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC pela não homologação das compensações, em virtude da constatação da inexistência do crédito informado.

Como relata a autoridade fiscal, a decisão judicial, ao reconhecer a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/1998, o fez sem prejuízo da validade do *caput* do referido artigo e dos demais dispositivos da Lei nº 9.718/1998. Assim, a partir de 01/02/1999, a tributação a título de COFINS deveria ser efetuada sobre a receita bruta ou faturamento da empresa, compreendendo os valores obtidos na venda de mercadorias, na venda de mercadorias e serviços e na venda de serviços, não se considerando as receitas de natureza diversa da atividade da empresa. Nestes termos, como a contribuinte exerce as atividades de crédito, financiamento e investimento - atividades estas próprias de uma empresa financeira -, sua receita para fins de incidência da COFINS incluiria as receitas financeiras, o que tornaria inexistente o crédito pleiteado no presente processo, posto que composto de valores que teriam sido indevidamente recolhidos em face da inclusão, na base de cálculo da contribuição, das receitas financeiras.

Irresignada com a não homologação de suas compensações, a Recorrente interpôs manifestação de inconformidade, na qual afirmou que o despacho decisório da DRF/Florianópolis "reformou" o decidido no acórdão da esfera judicial.

A Recorrente entende que a autoridade fiscal, ao trazer à baila as definições de receita bruta pautadas no artigo 184 da Lei nº 6.404/1976 e na Circular nº 1.237/1987 do Banco Central do Brasil, afrontou a decisão do Tribunal Regional Federal, que já havia

decidido qual o conceito de receita bruta a ser utilizado. Alega que enquanto a decisão judicial estabelece que "o conceito de receita bruta ou faturamento deve ser entendido como o que decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou venda de serviços. Receitas de naturezas diversas não podem integrar a base de cálculo da contribuição em comento", a autoridade fiscal afirma que "as receitas oriundas do exercício da sua atividade, inclui-se, por consequência, as receitas financeiras", o que evidenciaria que a DRF/Florianópolis estaria pretendendo reformar o *decisum* judicial.

Segue afirmando que entre a decisão de primeira instância e a decisão do TRF - esta prolatada em face da remessa oficial -, só houve modificação em relação ao reconhecimento da prescrição das parcelas recolhidas anteriormente a 28/08/2001 (pelo acatamento da aplicação, *in casu*, do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005), tendo sido integralmente mantida a decisão no que se refere à base de cálculo da COFINS. Defende que com o expurgo do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 pelo Poder Judiciário, restou afastada a aplicação da Lei nº 9.718/1998 para a cobrança da COFINS, com a consequente determinação da aplicação da legislação anterior, a Lei Complementar nº 70/1991, ato legal este que expressamente comanda que as instituições financeiras não estão sujeitas àquela contribuição.

Por fim, alega que a autoridade fiscal teria cometido mais um equívoco ao eleger a receita operacional como fato gerador da COFINS, já que o direito positivo não traria tal comando, o que representaria um fato gerador para a COFINS não previsto em lei.

A 4ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-17.365, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, nos termos da ementa adiante transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006*

*BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO PAR  
1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/1998. LEGISLAÇÃO  
APLICÁVEL.*

*A declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, não prejudica a aplicação do caput do referido artigo e dos demais dispositivos da Lei nº 9.718/1998. Assim, a partir de 01/02/1999, a tributação a título de COFINS deve ser efetuada sobre a receita bruta ou faturamento da empresa, compreendendo os valores obtidos na venda de mercadorias, na venda de mercadorias e serviços e na venda de serviços, não se considerando as receitas de natureza diversa da atividade da empresa.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Em seu recurso voluntário, alega, em síntese:

- que a interpretação dada pela decisão recorrida à sentença transitada em julgado agride o **verrículo**;
- que a sentença definiu que a legislação aplicável ao caso é aquela anterior à Lei nº 9.718/98, qual seja, a Lei Complementar nº 70/91; já o acórdão recorrido pretende a aplicação da Lei nº 9.718/98, apenas alterando-lhe o significado das palavras; e que pretender que receita de natureza diversa da venda de mercadorias, mercadorias e serviços ou serviços seja fato gerador da COFINS é uma violação evidente da coisa julgada. Suas alegações são nestes termos:

*Logo, não caberia qualquer interpretação para buscar sustentar que, ao invés de determinar a aplicação da legislação anterior à Lei nº 9.718/98, qual seja, a Lei Complementar nº 70/91, como foi expressamente determinado, tal decisão teria determinado a aplicação dos dispositivos da Lei 9.718/98 que não foram julgados inconstitucionais, para fins de tributação da COFINS.*

*Ainda que inexistia na legislação anterior (Lei Complementar nº 70/91) previsão para a composição da base de cálculo da COFINS para as instituições financeiras, isso não afasta a aplicação da tal norma. Ou seja, quando a decisão determinou a aplicação da legislação anterior, pretendeu exatamente aplicar a norma que previa a não incidência da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pela Recorrente.*

- Ao final, requereu a reforma da decisão recorrida, com a homologação das compensações efetuadas.

Em sessão realizada em 25/10/2012, o feito foi convertido em diligência, para que fosse esclarecida a natureza das receitas financeiras que compunham o crédito pretendido pela contribuinte, bem como fosse esclarecido se ela exercia atividades de *factoring* e se as receitas auferidas se constituíam na diferença entre o valor de aquisição e o valor de face dos títulos/direitos adquiridos pela interessada. Cumprida a diligência requerida, foi expedida a Informação Fiscal nº 16/2013, constante às fls. 1.074/1.077.

Cumpri elencar alguns pontos imprescindíveis para o deslinde da controvérsia deste processo:

1- A questão a ser dirimida nesta lide, portanto, diz respeito ao exato alcance do Acórdão, transitado em julgado em 04/06/2007, proferido pelo TRF/4ª Região, quando da remessa *ex officio* dos autos do Mandado de Segurança nº 2006.72.00.0094854/ SC. Ressalte-se que o cumprimento da decisão judicial em si não é a razão deste litígio, a divergência encontra-se quanto à interpretação do comando proferido naquela decisão.

2- A Recorrente buscou a compensação das importâncias recolhidas a título de COFINS sobre sua receita financeira, como ela própria informou;

3- Seu objeto social, conforme o estatuto juntado às e-fl. 15, é:

*Art. 03. Constitui objeto da Sociedade, a prática de todas as operações ativas, passivas e acessórias, inerentes à atividade de Crédito, Financiamento e Investimento, de acordo com as disposições legais e regulamentares vigentes.*

4- Atuou a Recorrente como instituição financeira de 1990 a 28/07/2010. Por se tratar de instituição financeira autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil e, com foco de atuação em crédito pessoal, sua receita de juros é contabilizada como receita operacional, como ficou provado pela diligência;

5- A Informação Fiscal n. 16/2013, de e-fls 1074 citada acima, informa que foi devidamente comprovado nos autos que a Recorrente não realiza operações de *factoring*. Sua natureza jurídica era, pois, de instituição financeira, não de empresa de *factoring*, cuja natureza é reconhecidamente mercantil. Informa ainda que a DIPJs contidas no sistema identificam uma sociedade de crédito, financiamento e investimento cujas receitas advêm de empréstimos, financiamentos, aplicações financeiras e, a partir de 2005, também da prestação de serviços. A escrituração contábil espelha essa realidade. No balanço de dezembro/05, a conta de Ativo 1.6.1.20.00 ("empréstimos") indica que a grande maioria dos recursos da empresa estava aplicada na concessão de empréstimos pessoais, algumas vezes garantidos por veículos.

Em suma:

- Para o Fisco, o cumprimento da decisão judicial implica reconhecer que foi tutelada apenas a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º, por ampliar o conceito de faturamento, considerando integralmente legal o *caput* do referido artigo e os demais dispositivos da Lei nº 9.718/98. Com isso, as receitas financeiras decorrentes da receita operacional, são tributadas pela COFINS, assim o recolhimento da COFINS sobre essa receita não poderia ser objeto de compensação, apesar de não se tratar de Receita de Venda de Mercadoria ou Prestação de Serviços.

- Já para a Recorrente, o conteúdo da coisa julgada no MS 2006.72.00.009485-4 é: o fato gerador da COFINS é aquele que decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou da venda de serviços, insurge-se, portanto, contra a equiparação de faturamento à receita operacional. E mais, entende que a Lei nº 9.718/98 foi afastada pela decisão judicial, devendo ser aplicada por consequência a Lei Complementar nº 70/91. Em sua ótica, então, houve ofensa à coisa julgada praticada pela autoridade fiscal.

Por fim, em 25 de julho de 2013, o feito foi novamente convertido em diligência pela Resolução n. 3202000.127, da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, para determinar o sobrestamento do feito até a decisão do RE 609.096/RS, submetido à sistemática da repercussão geral.

**É o relatório.**

**Voto**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO

NATAL

Impresso em 28/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, ~~dele~~, portanto, tomo conhecimento.

Como relatado, nos autos desta ação fiscal, é possível elencar os seguintes elementos principais em discussão:

- a) Qual a extensão da coisa julgada decorrente da decisão no MS 2006.72.00.009485-4;
- b) A base de cálculo da COFINS equivaleria à receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza? Estão excluídas as receitas operacionais ou as decorrentes do seu objeto social, as receitas financeiras?
- c) A decisão do *mandamus* afastou a aplicabilidade total da Lei nº 9.718/98, determinando a aplicação da Lei Complementar nº 70/91?

**DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO MANDADO DE SEGURANÇA 2006.72.00.009485-4, transitado em julgado em 04.06.2007**

O pedido da Recorrente na sua petição do mandado de segurança é o seguinte:

*Requer, ao final, a concessão da segurança pleiteada para que, reconhecida a total inexigibilidade das modificações trazidas pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a autoridade impetrada se abstenha de praticar quaisquer atos com escopo de impedir a impetrante compensar integralmente os seus créditos líquidos e certos, devidamente corrigidos, decorrentes do recolhimento indevido e a maior, da COFINS, em razão da inconstitucional exigência contida no §1º do art. 3º, da Lei 9.718/98, com os débitos de tributos e contribuições de competência da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

A medida liminar do mandado de segurança nº 2006.72.00.009485-4 foi concedida em nos seguintes termos:

*Ante o exposto, julgando extinto o processo com julgamento de mérito (art. 269, I do Código de Processo Civil), CONCEDO A SEGURANÇA PARA, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, DETERMINAR A DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL que se abstenha de efetuar qualquer medida constritiva no sentido da cobrança da COFINS com base no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, incidindo a legislação anterior.*

Por sua vez, o acórdão prescreveu:

## COFINS. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98.

O disposto no artigo 30 da LC n. 118/2005 se aplica tão-somente às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, já que não pode ser considerado interpretativo, mas, ao contrário, vai de encontro à construção jurisprudencial pacífica sobre o tema da prescrição havida até a publicação desse normativo. Tendo a ação sido ajuizada em 28 de agosto de 2006, posteriormente à entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/2005, **restam prescritas as parcelas anteriores a 28 de agosto de 2001.**

O Supremo Tribunal Federal entendeu que o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, alterando as Leis Complementares nº 07 e 70, ampliou a base de cálculo da contribuição criando nova fonte de custeio da seguridade, o que somente pode ser feito por meio de lei complementar, nos termos do parágrafo 4º do artigo 195 do texto constitucional. **O conceito de receita bruta ou faturamento deve ser entendido como o que decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou da venda de serviços. Receitas de naturezas diversas não podem integrar a base de cálculo da contribuição em comento.**

Não se diga que a edição da emenda constitucional nº 20 convalidou a Lei nº 9.718/98. Isso porque trata-se de lei com vício de origem, ao contrário do que ocorre com as normas anteriores ao novo diploma constitucional que são por ele recepcionados.

Entendo que o mandado de segurança afastou apenas as modificações trazidas pelo §1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98. Com isso não é possível abarcar no comando da norma individual e concreta do mandado de segurança a inconstitucionalidade de outros artigos ou da Lei nº 9.718/98 como um todo.

A sentença, ao consignar a expressão "*incidindo a legislação anterior*" no dispositivo, refere-se à validade da Lei nº 9.718/98 antes da inclusão do §1º ao art. 3º, já considerar que a expressão refere-se à aplicação da LC 70/91 tornaria inócuo o comando judicial.

Por conseguinte, ao afastar a aplicação do dispositivo considerado inconstitucional, ou seja, o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, restaram incólumes as disposições do *caput* e do §2º do mesmo artigo, o que autoriza o entendimento de que a base de cálculo da COFINS é a receita operacional bruta, ou seja, estariam aí incluídas as receitas auferidas relativas às atividades-fim da contribuinte, o que importaria na inclusão das receitas financeiras auferidas pelas instituições financeiras.

A despeito r. decisão no mandado de segurança, é de se sustentar, que a discussão **sobre a inclusão das receitas auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento,**

para fins de incidência da COFINS não se confunde com o debate envolvendo a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, como já reconheceu o STF, sobre o que se discorrerá a seguir.

### BASE DE CÁLCULO DA COFINS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Consoante à dicção do *caput* do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo das contribuições de COFINS é o faturamento, equivalente à receita bruta, que corresponde à *receita decorrente das atividades típicas, próprias da pessoa jurídica em cada ramo de atividade econômica*, não se limitando à venda de mercadorias e prestação de serviços.

A noção de faturamento está intrinsecamente relacionada ao resultado financeiro decorrente do exercício das atividades principais das empresas, ou seja, aquelas vinculadas ao seu objeto e que se referem, em regra, à maior parcela da entrada de valores da pessoa jurídica, em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva e também aos que regem a seguridade social, como da universalidade, solidariedade e equidade na forma de participação do custeio.

Assim, no caso em comento, tendo em vista que as receitas financeiras resultam de operações desenvolvidas pela Recorrente no desempenho de sua atividade empresarial típica, de rigor a incidência da COFINS sobre tais receitas financeiras.

A declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo pleno do STF no RE 357.950, RE 390.840, RE 358.273 e RE 346.084<sup>1</sup> **não implica** que as receitas financeiras, bem como as rendas de operações de crédito com empréstimos e financiamentos, não estejam sujeitas à COFINS, devendo essas serem tributadas quando compreendidas no conceito de faturamento.

Confira-se o teor dos precedentes:

*CONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO APLICADA APÓS O RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO SUPREMO. INCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NO CONCEITO DE FATURAMENTO.*

† “CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.” (RE 24/08/2001)

*MATÉRIA ESPECÍFICA NÃO PREQUESTIONADA. DECISÃO DE RECONSIDERAÇÃO QUE ALTERA O CONTEÚDO DECISÓRIO E CONTRARIA AS RAZÕES DE DECIDIR DA DECISÃO RECONSIDERADA. REABERTURA DE PRAZO PARA RECORRER. AGRAVO IMPROVIDO. I - O STF não tem competência para determinar, de imediato, a aplicação de eventual comando legal em substituição de lei ou ato normativo considerado inconstitucional. II - A discussão sobre a inclusão das receitas financeiras auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento para fins de incidência da COFINS não se confunde com o debate envolvendo a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98. Ausência de prequestionamento da primeira matéria, que impossibilita a análise do recurso quanto ao ponto. III - Alteração da parte dispositiva de decisão, de forma a contrair ou exceder os fundamentos mantidos na decisão modificada, não configura mera correção de erro de fato, mas caracteriza nova decisão, a justificar a reabertura do prazo para recurso. IV - Agravo regimental improvido. RE 582.258 AgR-AgR / MG, DJ 14/05/2010.*

*TRIBUTÁRIO. PIS, PREVIDÊNCIA PRIVADA E SEGUROS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES TÍPICAS.*

*1. O faturamento das impetrantes se compõem de todas as receitas decorrentes do exercício das atividades às quais se dedicam, englobando suas receitas financeiras, não se limitando às operações de venda de mercadorias e de prestação de serviços.*

*2. Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, o "conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais." (RE 371.258 AgR, Relator Ministro CEZAR PELUSO).*

*3. Apelação e remessa oficial a que se dá provimento para denegar a segurança.*

*(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AMS 0035023-74.2007.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 03/10/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 10/10/2013).*

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA DAR PARCIAL PROVIMENTO A APELAÇÃO E À REMESSA OFICIAL. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS: EXIGÊNCIA DE PIS E COFINS TENDO COMO BASE DE CÁLCULO AS "RECEITAS FINANCEIRAS". CABIMENTO. CONCEITO DE*

FATURAMENTO (RECEITA BRUTA OPERACIONAL).  
AGRAVO LEGAL IMPROVIDO.

1. A declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 não aproveita as instituições financeiras, pois recolhem as contribuições para o PIS e COFINS com supedâneo nos §§ 5º e 6º do mesmo artigo - que permaneceram incólumes perante o STF - tendo por base de cálculo a receita bruta operacional, assim entendido o resultado de suas atividades empresariais típicas.

2. Mesmo após a declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo ocorrida em recursos extraordinários (REs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084) que afastaram as receitas "não operacionais" do âmbito do faturamento, obviamente que sobejaram no entendimento da Suprema Corte, quanto a composição do faturamento, as demais realidades econômicas qualificadas como ingressos próprios da atividade empresária, que no caso das instituições financeiras e seguradoras obviamente açambarcam as receitas financeiras; convém recordar que o STF declarou que as entidades financeiras são prestadoras de serviços (ADIN nº 2.591, Plenário, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 04.05.2007); se efetivamente o são, resta evidente que os ingressos derivados da intermediação e aplicação de recursos são receitas operacionais (financeiras) que integram o faturamento singular das entidades e instituições financeiras (e seguradoras) e, portanto, base de cálculo de PIS/COFINS, restando salutar a recordação de que segundo o entendimento do STF, a receita bruta e o faturamento são termos equivalentes para fins jurídicos, sem embargo de haver distinções técnicas entre as referidas espécies apenas na seara contábil (por exemplo, ARE 643823 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 19-03-2013 PUBLIC 20-03-2013). Rememore-se também que ainda para o STF o conceito constitucional de faturamento, inscrito no art. 195, I, da Constituição, equivale a receita bruta advinda tanto da venda de mercadorias quanto da prestação de serviços (por exemplo, RE 396514 AgR-AgR-segundo, Relator (a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 20/11/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-241 DIVULG 07-12-2012 PUBLIC 10-12-2012 RDDT n. 210, 2013, p. 194-202) e sendo as instituições financeiras sociedades empresárias dedicadas a esse segundo segmento econômico, a receita da prestação dos serviços (exceto as "não operacionais") a que se dedica compõem o faturamento,

3. Para as instituições financeiras e seguradoras, a chamada receita financeira é da essência de suas finalidades e atividades como sociedades empresárias, é consequência das operações próprias de seus objetivos sociais. Nesse cenário econômico, repita-se, as receitas financeiras compõem as receitas das atividades típicas dessa espécie empresarial, que evidentemente ostenta capacidade contributiva e deve, portanto, contribuir à vista da solidariedade a quem alude o caput do art. 195 da Constituição.

*4. Agravo legal improvido.*

*(TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, APELREEX 0011124-18.2005.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOHNSOM DI SALVO, julgado em 26/09/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 04/10/2013).*

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ART. 557 DO CPC. PIS/COFINS. LEIS 9.718/98, 10.637/2002 E 10.833/2003. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA. RECURSO DESPROVIDO.*

(...)

*3. Os artigos 8º, inciso I, da Lei 10.637/02, e 10, inciso I, da Lei 10.833/03, afastam, expressamente, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado da sistemática da não cumulatividade, sujeitando-a a legislação vigente anteriormente, enquanto permanecerem em tal regime.*

*4. O conceito de faturamento, por sua vez, mesmo sem a majoração do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, não exclui as receitas decorrentes de operações típicas da atividade empresarial, como as oriundas da locação de bens imóveis e as receitas financeiras, no caso de instituições desta natureza ou equiparadas, conforme jurisprudência consolidada.*

(...)

*(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI 0026003-16.2013.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 17/07/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 22/07/2014).*

Quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Pleno do STF (RE 357.950, RE 390.840, RE 358.273 e RE 346.084), em relação à base de cálculo da COFINS, no que pertine às instituições financeiras, tem-se o seguinte:

No julgamento do RE 390.840/MG, conclui-se do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, que se considera receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa.

Por sua vez, no voto-vista do Ministro Cezar Peluso, depreende-se que faturamento ou receita bruta é o resultado econômico das operações empresariais típicas, que constitui a base de cálculo das contribuições. Concluiu o Ministro em seu voto:

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”...

Quanto ao *caput* do art. 3º, julgo constitucional, para lhe dar *interpretação conforme a Constituição*, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150.755/PE, que tomou a locução *receita bruta* como sinônimo de *faturamento*, ou seja, no significado de ‘*receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços*’, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

O Ministro Peluso, em esclarecimentos, enfatizou:

Quando me referi ao conceito construído, sobretudo, no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento”.

Da análise desses precedentes do STF, observa-se que restou, portanto, assentado que faturamento é o produto das atividades típicas, ou seja, os ingressos que decorram do objeto social da empresa.

Ademais, o alcance do termo faturamento abarcando a atividade empresarial típica restou assente no RE 585.235/MG, no qual se reconheceu a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, reafirmou-se a jurisprudência consolidada pelo STF nos *leading cases*:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006). Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.

No voto, o Ministro Cezar Peluso consignou:

O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de

mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais....

Restou pacificado que a declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não afastou a tributação sobre as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Salienta-se, porém, que a incidência de PIS e COFINS, especificamente, sobre as receitas financeiras das instituições financeiras está sendo julgada no RE 609.096/RS, no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema, o que implica reconhecer que a matéria não foi objeto dos julgamentos dos RE nº 346.084/PR; nº 357.950/RS; nº 358.273/RS; e nº 390.840/MG e, conseqüentemente, ainda não foi decidida pela Suprema Corte.

Apesar de o STF ter posicionamento assentado no sentido da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, não o tem sobre a delimitação do que seriam “receitas financeiras” de instituições financeiras (como a Recorrente), e se comporiam a base de cálculo das contribuições. O tema, como dito, está presente no RE nº 609.096/RS, de reconhecida repercussão geral (Tema 372). Porquanto, resta ilógico entender-se que o segundo tema resta abarcado por decisão proferida em relação ao primeiro.

Nesse sentido, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2004

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecidas como de Repercussão Geral, sistemática prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte. Artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Declarado inconstitucional o § 1º do caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, integra a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep o faturamento mensal, representado pela receita bruta advinda das atividades operacionais típicas da pessoa jurídica.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

(Acórdão nº 9303002.934, Redator designado: Ricardo Paulo Rosa, sessão de 03/06/2014).

Em vista disso, afasto a alegação da Recorrente de que a receita tributável pela COFINS seria a receita bruta advinda exclusivamente da venda de mercadorias e/ou prestação de serviço. Portanto, as receitas decorrentes das atividades do setor financeiro estão sujeitas à incidência das contribuições da COFINS, na forma dos arts. 2º, 3º, *caput* e nos §§ 5º e 6º do

Processo nº 11516.002226/2007-36  
Acórdão n.º 3301-003.016

S3-C3T1  
Fl. 23

mesmo artigo, exceto no que diz respeito ao disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, considerado inconstitucional pelo STF e incidentalmente pelo referido Mandado de Segurança.

### CONCLUSÃO

De acordo com o objeto social da Recorrente, as receitas financeiras constituem-se como receitas operacionais, as quais se enquadram no conceito de faturamento para fins de cálculo da COFINS, portanto, deve ser mantida a decisão administrativa de primeira instância em sua integralidade, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para não homologar as compensações efetuadas, objeto desse processo.

Sala de Sessões, em 23 de junho de 2016.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora



COFINS-Importação. Adicional de 1%.





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

**Processo nº** 11829.720017/2014-73  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-002.877 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de março de 2016  
**Matéria** Cofins Importação - Adicional de 1%.  
**Recorrente** SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 01/04/2014

APLICABILIDADE DO ADICIONAL DE 1% COFINS IMPORTAÇÃO.

Segundo o Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, é incabível a exigência do adicional da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 3808, no período de janeiro de 2013 a abril de 2014, nos termos do § 21 ao artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos deu-se provimento ao recurso voluntário. Foi vencido o Conselheiro Paulo Moreira que dava provimento parcial ao recurso voluntário. Conselheira Maria Eduarda acompanhou o relator pelas conclusões. Fará declaração de voto o Conselheiro Paulo Moreira.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP:

Trata o presente de auto de infração lavrado contra a interessada em decorrência da falta de pagamento do adicional deste tributo na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 3808 no período de janeiro de 2013 a abril de 2014., no valor de R\$ 43.534.273,37

Cientificada da atuação em 30/05/2014 (fls. 633), a interessada apresentou impugnação tempestiva em 30/06/2014 (fls.646 e ss), onde alega em síntese que:

O adicional de alíquota da COFINS-Importação não se aplica às importações de defensivos agropecuários classificados na posição 3808 da TIPI ou da NCM porque a norma prevista no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 é norma especial em relação ao art. 8º e seu § 21, da Lei 10.865/2004, que trazem disposições gerais sobre as alíquotas de PIS-Importação e COFINS-Importação. Diante disto, ainda que o referido § 21 seja posterior ao art. 1º, II, da Lei 10.925/2004, aquele não pode ser aplicado aos casos regulados por este em razão da especialidade deste (*lex specialis derogat legi generali*).

As importações autuadas têm como origem países signatários do GATT/OMC e do Mercosul, de modo que a cobrança de tributos aduaneiros, entre eles a COFINS-Importação, não poderia ser maior do que a respectiva carga tributária incidente sobre as operações com os referidos produtos no mercado interno.

Ainda que dessa forma não se entenda, o auto de infração deverá ser refeito ao menos para que sejam recalculados os valores de COFINS-Importação sobre os fatos geradores anteriores a 10.10.2013, que foram calculados pela D. Fiscalização com base na IN SRF 572/2005, em desrespeito ao determinado pelo E. Supremo Tribunal Federal ("STF") no julgamento do Recurso Extraordinário ("RE") 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC.

Caso venha prevalecer ainda que parte da exigência fiscal, requer seja afastada a provável exigência de juros de mora sobre as multas de ofício, em total afronta à Legislação Pátria e ao Princípio da Segurança Jurídica.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP considerou válido o auto de infração com a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL  
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Período de apuração: 01/01/2013 a 01/04/2014*

*ADICIONAL DE 1% COFINS IMPORTAÇÃO - Cabível exigência do adicional da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 3808 no período de janeiro de 2013 a abril de 2014, nos termos do § 21 ao artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.*

*BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - DECISÃO DO STF DE REPERCUSSÃO GERAL - MODULAÇÃO*

*A aplicação retroativa no tempo de decisões de Repercussão Geral do STF na esfera Administrativa, dependem de modulação a ser determinada pelo STF. Não havendo modulação temporal para a aplicação da decisão, não cabe à DRJ qualquer procedimento, ou interpretação sobre o assunto, assim como adotar a sua aplicação*

O contribuinte apresentou recurso voluntário em que baseia sua defesa na publicação do Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, que ocorreu posteriormente ao acórdão recorrido e que comprovaria que a autuação é incabível.

É o relatório.

Processo nº 11829.720017/2014-73  
Acórdão n.º 3301-002.877

S3-C3T1  
Fl. 778

## Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

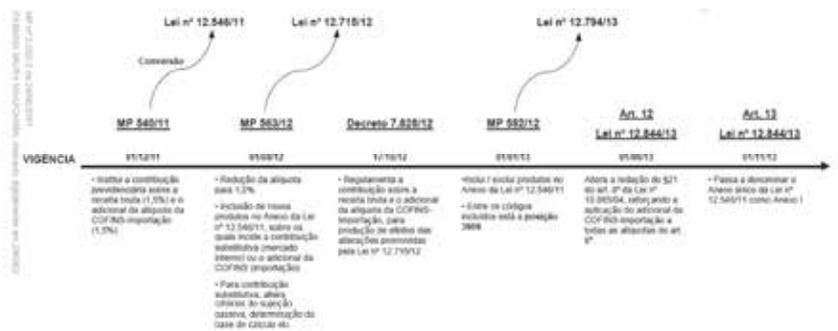
O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Não há discussão nos autos de que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI, e estão sujeitos à alíquota zero determinada no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 para a incidência da Cofins.

A controvérsia presente no processo está na aplicação do adicional de 1% para a Cofins-importação, previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

De fato, como alega a recorrente, houve a publicação do Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, em 20 de novembro de 2014, que trata da controvérsia em questão, e que ocorreu em data posterior ao acórdão recorrido.

O auto de infração detalhou a legislação e os fatos no termo de verificação fiscal, apresentando esquema cronológico da legislação abaixo, que foi transcrito no acórdão recorrido:



A fiscalização apresentou a motivação que embasou a autuação:

*A instituição da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, substitutiva da contribuição sobre a folha de pagamento, foi uma medida criada no âmbito do Plano Brasil Maior para desonerar a folha de pagamento;*

*Em decorrência da criação da contribuição sobre a receita bruta, foi instituído o adicional da alíquota COFINS-Importação, com o objetivo de equiparar a carga tributária dos*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009 e a Resolução nº 10.031/2010 do Conselho Superior do TCU, em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL  
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*produtos importados à dos nacionais, cujos preços foram onerados com a instituição da contribuição substitutiva citada;*

*A contribuição previdenciária sobre a receita bruta e o adicional da alíquota COFINS-Importação foram, portanto, instituídos simultânea e conjugadamente e coexistem indissociáveis em termos de vigência, de produção de efeitos e abrangência;*

*O Decreto nº 7.828/2012 cumpriu a exigência de regulamentação imposta pelo art. 78 da Lei nº 12.715/2012, relativa à contribuição substitutiva e ao adicional de alíquota da COFINS-Importação, embora não mencione expressamente este, visto que não havia dispositivos que necessitassem de regulamentação;*

*Com a edição da MP nº 582/2012, a posição 3808 foi incluída entre as beneficiadas com a contribuição substitutiva no mercado interno e, ao mesmo tempo, sujeita à incidência do adicional da alíquota COFINS nos produtos importados, com validade a partir de 01/01/2013;*

*Conforme Exposição de Motivos da MP nº 582/2012 (EMI nº 00153/2012 MF MME MD): sob o prisma fiscal, a desoneração da folha, nos termos propostos, efetivamente compensada pelo ingresso de receitas da nova contribuição substitutiva e do adicional da COFINS-Importação, reúne condições para assegurar a estabilidade do financiamento da previdência social e, por conseguinte, sinaliza estrita convergência aos princípios de responsabilidade fiscal.*

*Dessa forma, a alíquota aplicável para a COFINS-Importação é 1% (um por cento) para as DI's registradas a partir de 01/01/2013.*

Em adendo, os dispositivos legais que sustentaram a autuação são os seguintes:

*Artigo 8º, inciso II da Lei nº 10.865/2004:*

*Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:*

*(...)*

*II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.*

As mercadorias objeto deste Auto de Infração são classificadas na posição 3808, e a Lei nº 10.925/2004 com vigência desde 26/07/2004 estabeleceu a redução dessas contribuições a 0% para o PIS e para a Cofins:

*Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:*

[...]

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias primas:

Posteriormente, partir de 01/01/2013, é aplicável o acréscimo de um ponto percentual na alíquota da COFINS-Importação previsto no § 21 ao artigo 8º da Lei nº 10.865/2004:

Art. 8º. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

Observa-se que o artigo 1º, II, da Lei 10.925/2004 trata de redução da alíquota do IPI para 0%. Como bem dito no acórdão recorrido, a alíquota zero não significa a não incidência ou isenção, apenas que a tributação daquela operação ou produto seria zerada, visando uma política econômica provisória.

É sabido que a qualquer momento pode ocorrer a revogação da alíquota zero, estabelecendo-se outra alíquota para a operação, inclusive voltando ao estabelecido no artigo 8º, inciso II da Lei nº 10.865/2004.

Assim, o fato das mercadorias, objeto do auto de infração, estarem sob égide de alíquota diferenciada da regra geral não a exclui de maneira tácita de eventuais disposições legais relacionadas ao inciso II, como o adicional de 1% questionado neste processo.

O recurso voluntário traz várias matérias para tentar anular o auto de infração:

**1) A publicação do Parecer Normativo COSIT N° 10/2014, em 20 de novembro de 2014:**

A recorrente trouxe a argumentação de que o adicional de alíquota da COFINS-Importação não se aplicaria às importações de defensivos agropecuários classificados na posição 3808 da TIPI ou da NCM porque a norma prevista no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 é norma especial em relação ao art. 8º e seu § 21, da Lei 10.865/2004, que trazem disposições gerais sobre as alíquotas de PIS-Importação e COFINS-Importação. Tal argumento não merece acolhida, como bem explica o acórdão recorrido.

Posteriormente, adicionou à sua argumentação que o Parecer Normativo COSIT N° 10/2014, de 20 de novembro de 2014, esclareceu a dúvida e mesmo sendo ele posterior ao acórdão recorrido, apenas reforça a tese apresentada pela recorrente na **impugnação**.

Alegou que o citado parecer traz a inaplicabilidade do adicional de 1% da Cofins-importação no caso dos autos.

Primeiramente, em relação à alíquota zero, e que posteriormente foi majorada, o Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014 tem o entendimento de que deve ser cobrado o adicional. A Secretaria da Receita Federal argumenta que, nesse caso, se o adicional não fosse aplicado, incentivaria a importação de produtos. Isso porque o adicional só existe para gerar equilíbrio entre importados e produtos nacionais.

Entretanto, ainda que possa haver uma incongruência com essa lógica acima citada, a interpretação exarada no Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014 das normas em questão exclui os produtos relacionados no auto de infração da incidência da Cofins-importação.

Para auxiliar no entendimento da questão, transcrevo as conclusões do referido parecer:

*(...) Diante do exposto, conclui-se que:*

*1) o adicional de alíquota da Cofins-Importação estabelecido pelo § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004:*

*a) entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de julho de 2013 (período de vigência das redações do mencionado dispositivo conferidas pelo art. 21 da Medida Provisória nº 540, de 2011, pelo art. 21 da Lei nº 12.546, de 2011, pelo art. 43 da Medida Provisória nº 563, de 2012, e pelo art. 53 da Lei nº 12.715, de 2012), incide apenas nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que se submetiam à alíquota da Cofins-Importação estabelecida no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;*

*b) a partir de 1º de agosto de 2013 (início da vigência da redação do citado dispositivo dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 612, de 2013) incide nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, estejam elas submetidas às alíquotas da Cofins-Importação estabelecidas no inciso II caput ou nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;*

*c) deve ser aplicado na importação de produto integrante de seu campo de incidência mesmo que em relação a tal produto exista redução, parcial ou total, ou majoração da alíquota da Cofins-Importação, concedida diretamente pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou por ato infralegal, sejam as alíquotas aplicáveis ad valorem ou específicas;*

*d) não incide na importação de produtos que não são citados no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e que sofrem a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste;*

*e) não incide na importação de produtos alcançados por imunidade da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;*

f) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por isenção da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;

g) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por suspensão total da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação;

h) incide ordinariamente na importação de produtos alcançados por suspensão parcial da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação, limitando-se apenas sua cobrança à mesma proporção e ao mesmo prazo que forem aplicados na cobrança da contribuição.

2) Nos casos citados nas alíneas “e”, “f”, “g” e “h” do item 1 (imunidade, isenção, e suspensão parcial ou total), se houver, em qualquer momento posterior à concessão do benefício, a exigência da Cofins-Importação, por qualquer outro motivo, haverá também a exigência do adicional da mencionada contribuição, nos mesmos momento, prazo e proporção;

3) Na hipótese de a Cofins-Importação ser apurada mediante a aplicação de alíquota específica, o adicional deve ser calculado com base no valor aduaneiro do bem importado, conforme inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

Como dito, não há discussão nos autos de que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI, e estavam sujeitos à alíquota zero determinada no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 para a incidência da Cofins.

O citado parecer entende que o adicional de 1% previsto no parágrafo 21 do art. 8º da Lei 10.865/2004 não se aplica na importação de produtos cuja alíquota não esteja regida pelo inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

As alíquotas dos produtos importados pela recorrente não estão regidas pelo inciso II no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

O parecer diz que a redação original e as alterações do dispositivo limitaram o alcance da incidência do adicional de 1% da Cofins-importação:

*14. Nesse contexto, homenageando a estrutura redacional adotada para o art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, adrede explanada, e a literalidade do § 21 do citado artigo, impende reconhecer, como premissa fundamental deste Parecer, que, em qualquer das versões de redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, o conjunto de produtos submetidos à incidência do adicional da Cofins-Importação (seu campo de incidência) resulta da intersecção de dois conjuntos:*

*a) conjunto dos produtos cuja importação se sujeita à incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação, inicialmente, da alíquota ad valorem prevista no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e*

posteriormente, das alíquotas ad valorem ou específicas previstas ao longo de todo o citado art. 8º (caput e parágrafos), conforme exposto no item “a” do parágrafo 13; e

b) conjunto dos produtos cujas pessoas jurídicas produtoras devem, em relação às receitas de suas vendas, apurar a contribuição previdenciária sobre a receita bruta instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011 (observada a variação redacional apresentada no item “b” do parágrafo 13).

15. Com base nessa premissa, conclui-se que, enquanto vigentes as redações do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, dadas pela Medida Provisória nº 540, de 2011, pela Lei nº 12.546, de 2011, pela Medida Provisória nº 563, de 2012, e pela Lei nº 12.715, de 2012, o adicional da Cofins-Importação incidiu apenas na importação de produtos que, simultaneamente, tivessem sua importação onerada pela Cofins-Importação à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e estivessem listados nos incisos do próprio § 21 do citado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011. Diferentemente, nesse período, os produtos cuja importação estivesse sujeita às alíquotas da Cofins-Importação fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não se submetiam à incidência do adicional da Cofins-Importação em estudo, ainda que listados nos incisos do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011.

16. Deveras, urge reconhecer que as versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que aludiam à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do mencionado artigo como um dos parâmetros de determinação do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação, acabaram limitando-o.

17. Consectariamente, deve-se admitir que, na vigência dessas versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, foram excluídos do campo de incidência do indigitado adicional da Cofins-Importação os produtos cujas importações sofriam a incidência da aludida contribuição sob as alíquotas diferenciadas estabelecidas nos parágrafos do mencionado art. 8º.

18. A outro giro, também com base na premissa fixada no parágrafo 14, conclui-se que, a partir da redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, dada pela Medida Provisória nº 612, de 2013, e pela Lei nº 12.844, de 2013, atualmente vigente, o adicional da Cofins-Importação deve

*ser aplicado na importação de produtos em relação aos quais a Cofins-Importação incida com a aplicação de qualquer das alíquotas estabelecidas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, sejam mencionadas no caput ou nos parágrafos do citado artigo, desde que sejam listados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.*

Portanto, segundo o parecer, o adicional da Cofins-Importação incidiu apenas na importação de produtos que, simultaneamente, tivessem sua importação onerada pela Cofins-Importação à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e estivessem listados nos incisos do próprio § 21 do citado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011.

Diferentemente, nesse período, os produtos cuja importação estivesse sujeita às alíquotas da Cofins-Importação fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não se submetiam à incidência do adicional da Cofins-Importação em estudo, ainda que listados nos incisos do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011.

A alíquota incidente sobre as importações de defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da NCM/TIPI é regida pelo art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 e não se submete à regra geral ou aos casos especiais do art. 8º da Lei 10.865/2004.

Para finalizar o entendimento do parecer, transcrevo o seu item 23:

*23. Ademais, ainda com base na premissa estabelecida no parágrafo 14 deste Parecer, conclui-se que estão fora do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação os produtos em relação aos quais as alíquotas de incidência da aludida contribuição não são tratadas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. Esse fenômeno ocorre exclusivamente em relação aos produtos que não são citados no mencionado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e cuja importação sofre a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste, como ocorre, exemplificativamente, com alguns produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.*

Portanto, considerando que o período de apuração da autuação foi de 01/01/2013 a 01/04/2014, considerando que é incontroverso que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI e considerando a interpretação exarada no Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, de 20 de novembro de 2014, entendo que a recorrente tem razão e o auto de infração deve ser anulado.

Fiz a análise dos demais argumentos do recurso voluntário, para, no caso de reversão da decisão, não haver a necessidade de retorno dos autos, entretanto, deixo claro que tal análise é despicenda para a liquidação do julgado:

## **2) As importações autuadas têm como origem países signatários do GATT/OMC e do Mercosul:**

Quanto à alegação de que as importações autuadas têm como origem países signatários do GATT/OMC e do Mercosul, de modo que a cobrança de tributos aduaneiros, entre eles a COFINS-Importação, não poderia ser maior do que a respectiva carga tributária incidente sobre as operações com referidos produtos no mercado interno, a recorrente se baseia no artigo II do GATT/47:

*(...) Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1. (...)*

A meu ver, não procedem os argumentos da recorrente.

Como dito no acórdão recorrido, a vedação a que se refere o GATT não alcança a exigência do adicional da Cofins-Importação, uma vez que está restrita a impostos ou outros tributos internos.

Já a argumentação de que instituição do acréscimo de 1% da COFINS-Importação é ilegal porque vai contra as disposições do Tratado de Assunção, e que é inconstitucional, pois é contrária ao artigo 159 da Constituição da República, não deve ser analisada pelo CARF, sendo a matéria, inclusive sumulada:

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

Portanto, não assiste razão à recorrente nesse ponto.

### **3) Recálculo dos Valores Utilizados como Base de Cálculo:**

A recorrente alega que o auto de infração deve ser refeito para que sejam recalculados os valores de COFINS-Importação sobre os fatos geradores anteriores a 10.10.2013, uma vez que estes foram calculados com base na IN/SRF N° 572/2005, sem observação do determinado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário N° 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC.

Assiste razão à recorrente nesse ponto.

Transcrevo a ementa do acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário N° 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC:

*Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Aliquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.*

1. *Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.*

2. *Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.*

3. *Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.*

4. *Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.*

5. *A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.*

6. *A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.*

7. *Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a*

*COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme regime. São tributos distintos.*

*8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.*

*9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.*

*10. Recurso extraordinário a que se nega provimento*

Com a declaração de inconstitucionalidade do texto do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865, de 2004, que previa acréscimo à base de cálculo da Cofins Importação do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, tais valores deixam de compor o valor aduaneiro das mercadorias importadas, para fins de cobrança das referidas contribuições.

Assim, adoto os fundamentos da decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, processado pelo regime de repercussão geral, previsto no art. 543-B do CPC, em cumprimento ao disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento de Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 05 de junho de 2015.

No acórdão de primeira instância, já havia sido constatada a inconstitucionalidade em tela, entretanto, ainda estava pendente de análise o pedido de modulação dos efeitos da decisão, realizado por meio de embargos de declaração pela União.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal não acolheu os Embargos de Declaração apresentados pela União, que pleiteava a modulação dos efeitos da decisão, fundamentando que:

*(...) modular os efeitos, no caso dos autos, importaria em negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.*

Portanto, entendo que o auto de infração deve ser alterado, recalculando as bases de cálculo de COFINS-Importação sobre os fatos geradores anteriores a 10.10.2013, uma vez que estes foram calculados com base na IN/SRF Nº 572/2005, sem observação do determinado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário Nº 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC.

Como o adicional de 1% da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira é calculado sobre essa mesma base de cálculo, o pedido da recorrente é procedente neste ponto.

#### 4) Juros sobre Multa de Ofício:

A recorrente alega que não se pode exigir juros de mora sobre as multas de ofício.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reforma, já que o cálculo foi correto.

No momento do registro da declaração de importação nasce a obrigação tributária para o importador, tornando-se exigíveis os tributos e contribuições correspondentes. Não havendo o regular recolhimento dos tributos ou contribuições devidos, no registro da declaração de importação, cabe à autoridade fiscal proceder o lançamento de ofício, com exigência das multas conforme dispõe o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e artigo 80, inciso I da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/96,

Já a cobrança dos juros de mora é cabível com fundamento no parágrafo 1º do art. 161 da Lei nº 5.172/66.

O artigo 13 da Lei nº 9.065/95 dispôs que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de que trata a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Desta forma, está amparado legalmente o cálculo dos juros de mora com a utilização da Taxa SELIC.

No demonstrativo de cálculo constante do processo, verifica-se que tanto a multa de ofício como os juros de mora foram calculados em percentual sobre a contribuição devida, assim, a alegação da recorrente de que houve cobrança de juros sobre a multa de ofício não procede.

#### Conclusão:

Considerando que o período de apuração da autuação foi de 01/01/2013 a 01/04/2014, considerando que é incontroverso que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI e considerando a interpretação exarada no Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, de 20 de novembro de 2014, voto por dar provimento ao recurso voluntário e cancelar o auto de infração.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

(ASSINADO DIGITALMENTE)

LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS

CÓPIA

## Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Com o devido respeito à decisão acordada nesta Turma, seguem abaixo os motivos mediante os quais exponho a minha discordância em relação à inaplicabilidade da exigência do adicional da Cofins-Importação na importação de defensivos agropecuários de fabricação estrangeira, classificados na posição 38.08, e exonerados no presente autos sob os fundamentos e conclusões que constam do Parecer Normativo Cosit Nº 10/2014 (tópico "1" do voto do Relator).

O deslinde da questão passa pelo esboço histórico legislativo que culminou na criação do adicional da alíquota da Cofins-Importação e pela investigação dos fins cominados na sua introdução no sistema tributário pátrio.

O ponto de partida remonta à criação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) de pessoas jurídicas fabricantes que atuam em determinados setores da produção nacional, disposta inicialmente no art. 8º da Medida Provisória nº 540, de 02/08/2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14/12/2011, com fins à substituição da contribuição sobre a folha de salários.

Simultânea e conjugadamente com a instituição da CPRB, criou-se, na mesma MP nº 540/2011, em seu art. 21, o adicional da alíquota da Cofins-Importação.

A Exposição de Motivos Interministerial nº 122 MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória nº 540/2011, esclarece que a instituição do adicional da Cofins-Importação objetivou restabelecer o equilíbrio concorrencial entre os produtos importados e os produtos nacionais, que poderia restar quebrado em razão da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita (a CPRB) decorrente da venda dos produtos nacionais, de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546/2011.

Seguem os itens da Exposição de Motivos nº 122/2011 (grifei):

*33. Por fim, propõe-se instituir adicional na alíquota da COFINS-Importação para os produtos que específica.*

*34. Foi instituída contribuição sobre o faturamento de segmentos econômicos específicos, ou seja, os produtos vendidos no mercado interno passaram a ter o preço onerado, o que reduz a competitividade face aos mesmos produtos quantos importados.*

*35. Desta forma, a medida proposta trata da criação de adicional da COFINS-Importação sobre produtos específicos, correlatos àqueles já onerados no mercado interno. Entre os produtos importados sobre os quais deverá incidir o adicional estão os calçados, indústria de confecções e móveis.*

*36. A medida proposta se alinha à alteração na sistemática de tributação da nova contribuição incidente sobre os setores mencionados, a qual será exigida com base na receita auferida pelas empresas, ao invés da folha de salários. Assim, por*

simetria, passa-se a exigir o adicional da COFINS-Importação nas operações de importação destes mesmos produtos.

37. Embora a medida se destine à neutralidade na tributação do produto nacional e do importado, ela ensejará um aumento de arrecadação que dependerá do comportamento dos níveis de importação.

38. A importância e a urgência dessa medida decorrem da necessidade de neutralidade e simetria em decorrência da imposição tributária sobre o produto nacional, preservando-se, assim, o ambiente concorrencial necessário à manutenção da produção e do nível de emprego no País.

Vê-se claramente que em decorrência da CPRB criou-se o adicional da alíquota da Cofins-importação com o objetivo de **equiparar a carga tributária dos produtos importados à dos nacionais**.

Assim, fixe-se desde já que CPRB e adicional da alíquota da Cofins-Importação caminharão *pari passu* a proporcionar igualdade de condições entre produtos de fabricação nacional e importados. Lei que altera a tributação de um implicará alteração com mesmos efeitos no outro.

Neste ponto importante destacar o Parecer Normativo RFB nº 2, de 28/05/2013, que estabeleceu o entendimento da Receita Federal acerca da data de produção de efeitos das alterações promovidas pela Lei 12.715/2012 ( que alterou significativamente a CPRB). Este Parecer foi editado para esclarecimentos quanto à necessidade de regulamentação dos dispositivos que tratavam da CPRB e do adicional da alíquota da Cofins-Importação.

Assim, veio o Parecer Normativo nº 2/2013 pontuar que o trato quanto à regulamentação diferente entre CPRB e adicional da alíquota da Cofins-Importação decorreu da necessidade de garantir a simultaneidade da produção de efeitos das alterações protagonizadas pela Lei nº 12.715/2012, e justifica nos seguintes termos (grifei):

*Isso porque, como relatado, o adicional de alíquota e a contribuição previdenciária em comento constituem dipolo inseparável, sendo a instituição daquele consequência da instituição desta.*

O Parecer abordou argumentos quanto à desnecessidade de regulamentação do adicional da alíquota da Cofins-Importação e, por outro lado, o Decreto nº 7.828/2012, que regulamentou a CPRB, foi editado "para viabilizar a produção de efeitos das normas" em ambos (CPRB e adicional da alíquota) e finaliza que esta interpretação é a adequada, pois do contrário (grifei):

*" (...) fragmentaria todo o sistema planejado quando da implementação da alcunhada "desoneração da folha de pagamentos" que, como explanado, baseou-se na coexistência inseparável da contribuição previdenciária sobre a receita e do adicional da Cofins-Importação, para garantir a equivalência de tratamento tributário dispensado a produtos nacionais e importados"*

Pois bem, para aferir se as alterações legislativas cuidaram de assegurar o tratamento tributário equivalente entre a CPRB e o adicional da alíquota da Cofins-Importação prossigo na análise dessa cronologia.

Repisa-se que a incidência da CPRB e Adicional foram instituídos pela MP 540/11, convertida na Lei 12.546/11. O art. 8º instituiu a CPRB à alíquota de 1,5% às pessoas jurídicas que fabricam produtos classificados na TIPI; o art. 21 institui o adicional de 1,5% da alíquota da Cofins-Importação, à alíquota já existente e prevista no art. 8, II, da Lei nº 10.865/2004 aos produtos classificados na TIPI e relacionados, *in verbis*:

*Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006*

(...)

*Art. 21. O art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 8º .....*

*§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de 1,5 (um inteiro e cinco décimos) pontos percentuais, na hipótese da importação dos bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006:*

A Lei nº 12.715, de 17/09/2012 (resultado da conversão da MP nº 563/2012) introduziu alterações **simultâneas e com mesmo efeitos** na CPRB (art. 53) e no adicional da alíquota de Cofins-Importação (art. 55), qual seja, a alíquota incidentes na receita bruta das pessoas jurídicas fabricantes dos produtos relacionados e no adicional da alíquota da Cofins-Importação, a partir de então, foi fixada em 1%.

Ademais, e extremamente relevante para a compreensão e fundamentos deste voto, a Lei nº 12.715/2012 em seu **art. 56** introduziu o **Anexo** (nela criado) à Lei nº 12.546/2011 no qual se encontram relacionados os **produtos que, simultânea e conjugadamente, passaram a sofrer a incidência do adicional da alíquota da Cofins (art. 8º, II da Lei nº 10.865/2004) e da CPRB (art. 8º da Lei nº 12.546/2011)**, *in verbis*:

*Art. 53. Os arts. 8º e 28 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com as seguintes alterações:*

*"Art. 8º .....*

(...)

§ 21. *A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.*

Art. 55. *A Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

(...)

*"Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei.*

Art. 56. *A Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar acrescida do Anexo desta Lei.*

É, portanto, a partir das alterações simultâneas e conjugadas da Lei nº 10.865/2004 e da Lei nº 12.546/2011, promovidas pela Lei nº 12.715/2012, que o campo de incidência dos produtos sujeitos ao adicional da alíquota da Cofins-Importação e à CPRB alargam-se para abarcar todos os produtos relacionados no Anexo recém introduzido na Lei 12.546/2011.

Após, sobreveio a alteração da 12.546/2011 pela Lei nº 12.794, de 02/04/2013 (conversão da MP nº 582/2012) que novamente, de forma simultânea e conjugada, introduziu duas novas e importantes alterações nos diplomas que tratam do adicional da alíquota da Cofins-Importação ( art. 8º da Lei nº 10.865/2004) e da CPRB ( art. 7º da Lei nº 12.546/2011), e, frisa-se, relevantes ao deslinde da matéria relativa aos **defensivos agropecuários**, importados pela recorrente, classificados na posição NCM 38.08:

Art. 2ª- *O Anexo I referido no caput do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar:*

*I - acrescido dos produtos classificados nos códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, constantes do Anexo I desta Lei.*

(...)

Art. 3ª *Aplica-se o disposto no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, aos produtos referidos:*

*I - no inciso I do caput do art. 2º:*

Desta última alteração promovida nos textos da Lei nº 12.546/2011 e o seu reflexo no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 tem-se os seguintes efeitos:

(i) Ao Anexo I da Lei 12.546/2011 incluem-se os produtos classificados na posição NCM 38.08, sem qualquer referência distintiva quanto ao defensivo agropecuário e outros produtos classificados na mesma posição, vez que não há exceções expressas;

(ii) O anexo I do art. 8º da lei 12.546/2011 dispõe sobre a incidência do adicional de 1% sobre a receita bruta das pessoas jurídicas fabricantes dos produtos relacionados no Anexo I, que inclui todos produtos classificados na posição NCM 38.08 (sem exceções expressas);

(iii) o adicional da alíquota da Cofins-Importação, previsto no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 aplica-se aos produtos relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546/2011, incluindo os produtos importados classificados na posição NCM 38.08, inclusive aos defensivos agropecuários, pois inexistem quaisquer exceções restritivas.

Finalizo a construção argumentativa fundada tão-só em dispositivos legais, a demonstrar a incidência do adicional de alíquota da Cofins-Importação aos defensivos agropecuários importados pela recorrente e classificados na posição tarifária NCM 38.08, em estrita observância ao princípio da legalidade/tipicidade tributária, perquirindo e oferecendo respostas às questões que seguem e apontam para conclusão, que ao meu sentir, é pela exigência do referido Adicional:

1 - Qual a finalidade da Contribuição Previdenciária sobre as receitas brutas (CPRB)? Substituir a contribuição da folha de pagamento, desonerando-a. Na substituição houve a instituição da alíquota de 1,5% (inicialmente, e após, 1%) incidente sobre a receita bruta de pessoas jurídicas fabricantes de determinados produtos.

2 - Qual o efeito da CPRB nos produtos comercializados no território nacional? Criou desequilíbrio na carga tributária, tornando mais gravosa a tributação dos produtos onerados que concorriam com os similares importados.

3 - Qual a solução legislativa para restaurar e assegurar o equilíbrio concorrencial e equiparação da carga tributária entre nacionais e importados? A instituição de adicional de alíquota da Cofins-Importação a todos os produtos que sofrem a tributação pela CPRB. Cuidou o legislador ordinário de fixar premissa que visa à "*neutralidade na tributação do produto nacional e do importado*": a simultaneidade na produção dos efeitos proveniente das alterações legislativas sobre os dois gravames (CPRB e adicional de alíquota).

4 - Quais os princípios constitucionais tributários que exigem rigor do legislador, aplicador e intérprete das regras jurídicas presentes na CPRB e no adicional de alíquota da Cofins-Importação? Aos comandos legais, sua aplicação e interpretação deve-se observar pleno rigor aos princípios da legalidade, tipicidade e igualdade/isonomia tributária.

5 - Os princípios foram observados na elaboração da legislação de regência na matéria? Sim, o legislador ordinário deu pleno cumprimento aos ditames principiológicos ao editar/alterar as Leis nºs 10.865/2004, 12.546/2011, 12.715/2012, 12.794/2013 e 12.844/2013.

6 - Como o aplicador e intérprete deverão se pautar para dar cumprimento aos comandos e regras legais que regem a matéria? Pautando-se na aplicação e interpretação sistêmicas dos dispositivos legais sem se afastar do objetivo de neutralidade na tributação do produto nacional/importado, por meio da simultaneidade na produção dos efeitos proveniente das alterações legislativas sobre os dois gravames (CPRB e adicional de alíquota). Por

consequente, há de se afastar interpretações isoladas do contexto normativo em que fora erigido o "sistema" de tributação da CPRB e adicional de alíquota da Cofins-Importação.

7 - O que justifica a incidência do adicional da alíquota da Cofins-Importação sobre os defensivos agropecuários importados pela concorrente? Disposições legais expressas nesse sentido. Os produtos classificados na posição NCM 38.08, que abarca os defensivos agropecuários, foram incluídos pela Lei nº 12.794/2013 ao Anexo introduzido pela Lei nº 12.715/2012, que alterou a Lei de nº 12.546/2011 (também incluindo o Anexo), que passou a sofrer, simultânea e conjugadamente, a incidência da CPRB e do adicional da alíquota da Cofins-Importação, em submissão ao princípio estatuído da neutralidade na tributação entre produtos nacionais e importados.

Adiante, convém abordar o Parecer Normativo Cosit nº 10/2014, do qual esta Turma extraiu os fundamentos para decidir pela não incidência do adicional de alíquota da Cofins-Importação aos defensivos agropecuários, e a Lei nº 12.925/2004, que dispõe sobre a redução a zero da alíquota das Contribuições (PIS/Pasep e Cofins) na importação de defensivos agropecuários.

Entendo que, em que pese a correta e coerente argumentação exarada no Parecer Normativo Cosit nº 10/2014, deixou-se de observar em suas conclusões os fundamentos assentados neste voto quanto à instituição, simultânea e conjugada, do adicional da alíquota da Cofins-Importação e da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, cujo objetivo é a equiparação da carga tributária entre os produtos fabricados e importados, que em última análise é o cumprimento do princípio da igualdade tributária, sem que se prescindia da legalidade e tipicidade tributária.

O Parecer fundamentou seus argumentos e conclusões na interpretação restritiva de inexistência de menção das alíquotas atribuídas aos produtos classificados na posição NCM 38.08 no artigo 8º da Lei nº 10.865/2004. Entendo que a interpretação a ser empreendida é aquela que se une à "*necessidade de neutralidade e simetria em decorrência da imposição tributária sobre o produto nacional*" tal como previsto no item "38" das Exposição de Motivos Interministerial nº 122 MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória nº 540/2011, alhures mencionado.

Ressalta-se que a interpretação sistêmica proposta não afasta a necessária previsão legal para a incidência do adicional de alíquota, pois já assentado sua expressa disposição nos dispositivos das Leis nºs 10.865/2004 e 12.546/2011.

Passo à análise da Lei nº 10.925, de 23/07/2004.

A Lei nº 10.925/2004, em seu art. 1º, reduziu a zero as alíquotas das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno dos produtos relacionados, dentre os quais, os do inciso II: "*defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas*".

A especificidade da Lei nº 10.925/2004, relativamente aos defensivos agrícolas, é quanto à redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins na importação e sobre a receita bruta na venda no mercado interno. É o que trata o artigo 1º da referida lei, e nada mais dispõe sobre referidos produtos.

Processo nº 11829.720017/2014-73  
Acórdão n.º 3301-002.877

S3-C3T1  
Fl. 796

Ademais, não foi prerrogativa da Lei nº 10.925/2004 tratar exaustivamente dos elementos de formação (critérios) da regra-matriz de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins na importação de bens e serviços.

Coube à Lei nº 10.865/2004 em seus 53 (cinquenta e três) artigos dispor completamente sobre a incidência das contribuições na importação, e isto restou claro em seu preâmbulo, que expressa: "*Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências*".

Razão disso é que toda nova disposição de lei que trouxe modificação nos critérios que identificam/caracterizam as contribuições incidentes nas importações fez-se sob a técnica de alterar e acrescentar a redação dos artigos, incisos e parágrafos existentes na Lei 10.865/2004. Comprova-se o fato com a leitura dos preâmbulos das Leis nºs 12.546/2011, 12.715/2012, e 12.844/2013.

Não foi diferente com a introdução do adicional da alíquota da Cofins-Importação para os produtos classificados na TIPI e relacionados no Anexo da Lei nº 12.546/2011. Esta redação foi introduzida no § 21 da Lei 10.865/2004 pela lei nº 12.715/2012.

Destarte, eis os motivos desvendados para o art. 1º da Lei 10.925/2004 não tratar da aplicação do adicional de alíquota da Cofins-Importação.

Ademais, dizer que o adicional da alíquota não se aplica aos defensivos agropecuários importados, ainda que incluído na Lista dos produtos que suportam a tributação da CPRB e, simultaneamente, do adicional da alíquota da Cofins-Importação, que constam da Lei 10.865/2004 e 12.546/2011, é fazer letra morta todos os dispositivos introduzidos pelas Leis nºs. 12.546/2011, 12.715/2012, 12.794/2013 e 12.844/2013, que com precisão e esmero garantiram a manutenção da equidade tributária entre os nacionais e importados.

Regras de hermenêutica jurídica ensinam a inexistência da "letra morta" no direito positivo; toda expressão, vocábulo, frase contidos no texto legal tem motivo para sua inserção. Não seria diferente a inclusão dos produtos classificados na posição NCM 38.08 na Lista Anexa a que se referem as Leis nºs 10.865/2004 e 12.546/2011 e a disposição de que para esses produtos haveria a incidência da CPRB (art. 8º da Lei 12.546/2011) e do adicional da alíquota da Cofins-Importação (art. 8º, § 21 da Lei 10.865/2004).

Procedeu com diligência o legislador ordinário ao conduzir as alterações nas Leis nºs. 10.865/2004 e 12.546/2011, efetivada com coerência e coesão necessárias a preservar o desejado equilíbrio tributário entre produtos importados e fabricados no País, mantendo-se com rigor a igualdade tributária ao prescrever no § 21, do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 a incidência do adicional da alíquota da Cofins-Importação aos produtos relacionados no Anexo da Lei nº 12.546/2011

Pelas razões ante expostas, voto e faço esta declaração no sentido de manter a exigência do adicional da alíquota da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 38.08.

assinado digitalmente

Paulo Roberto Duarte Moreira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.  
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL  
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

22



Comércio exterior. Cabimento de revisão aduaneira.





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

**Processo nº** 11829.720036/2012-38  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-003.107 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2016  
**Matéria** REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.  
**Recorrente** SAMSUNG-ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

**REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO.**

É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e os lançamentos pendentes de homologação. Independentemente do canal em que se efetivou o despacho aduaneiro, o resultado da revisão assim realizada não significa mudança de critério jurídico. Aplica-se o artigo 146 do CTN apenas naquilo que a revisão divergir com relação ao anteriormente estabelecido por exigência formal da autoridade fiscal no despacho aduaneiro ou em revisão antecedente, e que tenha sido integrado definitivamente na declaração em análise. A revisão aduaneira não está limitada pelo disposto no artigo 149 do CTN. O artigo 54 do DL 37/1966 também autoriza a revisão dos lançamentos homologados.

**DESPACHO ADUANEIRO E CRITÉRIO JURÍDICO.**

Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na Declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do artigo 146 do CTN, de modo a exigir o artigo 149 do CTN para condicionar a revisão aduaneira. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN.

**BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO INCISO I DO ARTIGO 7º DA LEI Nº 10.865/2004.**

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, tendo afastado da norma, conseqüentemente, o alargamento do conceito de valor aduaneiro decorrente da expressão "acrescido do valor

do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições". Em sintonia com aludida decisão a redação atual do dispositivo em comento estabelece, simplesmente, que a base de cálculo do PIS/Pasep - importação e da COFINS - Importação sobre "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" (inciso I do caput do artigo 3º) será "o valor aduaneiro", redação a qual foi dada pelo artigo 26 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013.

#### MORA E FENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO.

Apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira que nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente, configura a situação para a qual se deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, a ser aplicada nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966).

#### PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO. EXISTÊNCIA DE DEFINIÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO EM ATO DA ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA TRIBUTÁRIA.

É de se afastar a penalidade quando a classificação fiscal determinada a partir de revisão aduaneira confrontar a adotada pelo importador que seria idêntica à classificação definida em ato da administração para o mesmo produto. Esta é a inteligência do Código Aduaneiro, onde se encontra lei (artigo 97 e 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966) que prevê o afastamento das penalidades quando o importador tiver adotado em suas importações entendimento ou definição de classificação firmada pela administração aduaneira ou tributária, mesmo que o importador não seja o destinatário dessa manifestação da administração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: (a) preliminar de nulidade por cerceamento de defesa – negou-se provimento, por unanimidade; (b) preliminar de decadência – deu-se provimento para excluir as Declarações de Importação DIs registradas anteriormente a 08/11/2007, por unanimidade, nos termos do voto, sendo que o Conselheiro Robson José Bayerl acompanhou pelas conclusões; (c) inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS e COFINS – deu-se provimento, por unanimidade; (d) classificação fiscal – negou-se provimento, por unanimidade; (e) Revisão Aduaneira e a mudança de critério jurídico (aplicação do artigo 146 do CTN) – deu-se provimento parcial, por maioria, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, que dava provimento às declarações de importação parametrizadas para o canal vermelho, e o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que dava provimento; (e) exclusão de penalidades e juros – deu-se provimento ao recurso, por unanimidade, nos termos do voto, e (f) suspensão do IPI no período posterior a março de 2009 – negou-se provimento ao recurso, por maioria, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Waltamir Barreiros e Elias Fernandes Eufrásio, que convertiam

em diligência para verificação do cumprimento dos requisitos. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco apresentará declaração de voto.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barceiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Para apresentar o objeto deste processo, tomo a liberdade de reproduzir a síntese da lide constante do recurso voluntário:

### II - BREVE SÍNTESE DA LIDE

- 2.1 Os Autos de Infração abrangem as importações de "*Painéis (display) de Cristal Uquido (LCD)*" realizadas pela Recorrente nos anos de 2007 a 2011.
- 2.2 Foi constituído crédito tributário referente ao Imposto de Importação, ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao PIS-Importação, à COFINS-Importação, multa por lançamento de ofício, multa regulamentar e juros de mora.
- 2.3 Entendeu a Fiscalização que haveria se verificado falta do recolhimento dos referidos tributos devidos na importação de painéis de LCD, em decorrência da utilização, pela Recorrente, na classificação dos produtos, da NCM 9013.80.10, quando, no entender da Fiscalização, deveria haver adotado a NCM 8517.70.99.
- 2.4 Como a alíquota do Imposto de Importação aplicável aos produtos classificados na NCM 9013.80.10 é 0%, a Recorrente não recolheu qualquer valor a título de Imposto de Importação em relação aos painéis de LCD no momento da importação. Além disso, calculou o IPI com base em uma alíquota de 5%.
- 2.5 Entendendo, a Fiscalização, no entanto, que os painéis de LCD deveriam ser classificados na NCM 8517.70.99, a que corresponde uma alíquota do Imposto de Importação de 8%, efetuou o lançamento do Imposto de Importação alegadamente devido quando da importação dos painéis de LCD. A Fiscalização efetuou também o lançamento de diferenças relativas ao IPI, seja em decorrência da cobrança do Imposto de Importação — que integra a base de cálculo do IPI —, seja em decorrência da utilização da alíquota de 10%, aplicável para produtos da NCM 8517.70.99. A Fiscalização efetuou, ainda, o lançamento da diferença

alegadamente devida a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação, em decorrência do aumento do Imposto de Importação, do IPI e do ICMS supostamente devidos nas importações de painéis de LCD nas importações objeto do Auto de Infração. Os valores supostamente devidos a título de Imposto de Importação, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação foram acrescidos da multa por lançamento de ofício e de juros de mora.

2.6 Além disso, em decorrência da suposta classificação incorreta dos painéis de LCD, a Fiscalização aplicou à Recorrente a multa administrativa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.153-35/2001<sup>5</sup>.

2.7 A Recorrente apresentou Impugnação, requerendo fosse julgado integralmente insubsistente os Autos de Lançamento.

2.8 O r. Acórdão nº 16-46.686, proferido pela 24ª Turma da DRJ em São Paulo 1, por maioria, rejeitou a preliminar de decadência, e, por unanimidade, afastou as demais alegações da Recorrente, mantendo integralmente a exigência nos termos em que foi formulada.

A ementa do r. Acórdão recorrido está redigida nos seguintes termos

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

Displays de cristal líquido.

Aplica-se a NCM 8517.70.99 quando forem partes de aparelhos telefônicos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, em seu recurso voluntário, traz os seguintes argumentos e pedidos, em resumo:

- preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento de defesa pelo indeferimento da prova pericial.
- preliminar de decadência - os supostos créditos tributários relativos às Declarações de Importação registradas antes de 08 de novembro de 2007 haviam sido extintos pela prescrição;
- no mérito, a Recorrente classificou corretamente os painéis de LCD importados na NCM 9013.80.10
- a inexistência de qualquer valor devido a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação: a impossibilidade de se incluir o II e o IPI na Base de Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação : Existência de decisão do STF em Repercussão Geral.
- no presente caso, os lançamentos realizados pela Fiscalização em relação a fatos jurídicos passados, em consequência de desclassificação fiscal promovida após o desembaraço aduaneiro dos painéis de LCD, decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer.
- a exclusão dos juros de mora e das multas: A aplicação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional
- a impossibilidade de aplicar-se a multa por Classificação Fiscal Equivocada nos casos em que a classificação fiscal foi determinada pela própria fiscalização aduaneira
- a impossibilidade de se cobrar valores relativos ao IPI no período posterior a Março de 2009: a suspensão do IPI instituída pela Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009
- a impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Este processo chegou ao CARF e foi submetido a sessão quando o julgamento foi convertido em diligência para, consoante o Acórdão n. 3402-000.659:

Como pode ser verificado do inteiro teor do processado, trata-se de lançamento tributário decorrente de revisão aduaneira, de modo que trata-se de um procedimento que reporta-se a verificação da regularidade do lançamento tributário anterior, havido quando do despacho aduaneiro que culminou com a nacionalização da mercadoria, e que já foi objeto de um procedimento administrativo próprio, por ocasião do desembaraço aduaneiro. Em suas razões de defesa, tanto na impugnação quanto na peça recursal, o sujeito passivo afirma que efetivou inúmeras importações dos mesmos produtos importados e objetos de (re) classificação fiscal nestes autos, nas quais teria empregado a Classificação Fiscal na Posição NCM nº 9013.80.10, e que tais processos de importação e pertinentes Declarações de Importação - DI's, foram parametrizadas no "canal vermelho", inclusive juntando provas ilustrativas destas suas afirmações através de anexo à sua impugnação. Afirmou ainda o sujeito passivo, que igualmente teria empregado, para o produto em questão e inclusive para DI's mencionadas na impugnação e que estariam contempladas nos lançamentos em análise, uma classificação "diversa" daquela da Posição NCM nº 9013.80.10, mas que lhe teria sido exigido que se lhas alterassem a classificação justamente para a Posição NCM nº 9013.80.10, inclusive aplicando-lhe multa por erro na classificação fiscal.

...

Para casos como o ora analisado, em que efetivamente se materializa a insuficiência de provas para o deslinde da análise do processado, o próprio regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/72) prevê, no art. 29, o seguinte:

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

Assim sendo, entendo que o processo não se encontra suficientemente instruído e as provas existentes não foram ainda totalmente exauridas e analisadas sob o pálio do contraditório, não se encontrando, conseqüentemente, em condições de receber um julgamento justo, razão pela qual **voto por converter o julgamento em diligência**, para que a Autoridade Preparadora adote as seguintes providências:

- a) Relacionar todas as Declarações de Importação - DI's, que compõem o lançamento constante deste processo administrativo fiscal - PAF, de modo a adicionar colunas com a classificação adotada, a data do desembaraço aduaneiro e o canal de parametrização no qual cada referida DI foi desembaraçada (verde, amarelo, vermelho ou cinza);
- b) Esclarecer se em relação as DI's, objeto de revisão aduaneira neste PAF, alguma delas foi objeto de determinação administrativa, quando do processo de desembaraço aduaneiro, para alteração da classificação fiscal, com ou sem imposição de multa por erro de classificação fiscal, em caso positivo relacionando-as e indicando as respectivas classificações fiscais empregadas pelo sujeito passivo e pela Autoridade Aduaneira, assim como, as datas de desembaraço aduaneiro;
- c) Confeccionar "Relatório Conclusivo" da diligência, relativamente aos documentos relativos aos desembaraços aduaneiros, os canais de parametrização e eventuais erros de classificações fiscais quando dos desembaraços aduaneiros;

d) Após, seja intimando o contribuinte para que se manifeste sobre o "Relatório Conclusivo", querendo, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, após o que, com ou sem manifestação, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta para prosseguimento no julgamento.

Em atendimento à diligência, a autoridade de jurisdição juntou planilhas complementando as anteriores - que instruem o auto de infração - e indicando as declarações de importação cujo despacho aduaneiro se deu ou pelo canal verde, ou pelo canal amarelo, ou pelo canal vermelho, além das que teria havido exigência fiscal para alteração da classificação fiscal.

Intimado dessa Informação fiscal, o contribuinte retomou argumentos do seu recurso voluntário, e expôs seu entendimento de que a diligência concorreu para demonstrar a procedência de suas alegações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

## Preliminares:

### Pedido de declaração de nulidade do Acórdão Recorrido: ALEGAÇÃO DE Cerceamento de Defesa pelo Indeferimento da Prova Pericial

A Recorrente afirma que requereu a realização de prova pericial, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Explicou que a prova pericial destinar-se-ia a demonstrar que os painéis de LCD importados pela Recorrente enquadram-se na descrição da Posição 9013, na medida em que: a) constituem "dispositivos de cristal líquido"; e b) não são destinados exclusivamente à fabricação de telefones celulares, podendo ser utilizados também na fabricação de outros produtos. E que esses elementos seriam essenciais para demonstrar o acerto da classificação fiscal adotada pela Recorrente e o equívoco do enquadramento pretendido pela Fiscalização. Tratar-se-ia, por isso, de prova essencial à defesa da Recorrente e ao correto deslinde da questão.

Entende que a negativa de produzir a prova pericial por parte dos Julgadores de 1º piso cerceou seu direito de defesa, razão por que pede a declaração de nulidade do acórdão recorrido.

A Delegacia de Julgamento, nos termos do artigo 18 do Decreto n. 70.235/1972 (com redação da Lei n. 8.748/1993), indeferiu o pedido de perícia por entender

que a documentação trazida pela contribuinte e pela autoridade fiscal seria suficiente para o deslinde do caso.

*Tanto a fiscalização quanto a interessada não discordam do fato de que os produtos são dispositivos de cristal líquido - LCD. A lide se forma quando a fiscalização defende que os tais dispositivos são partes de telefones celulares e a interessada defende múltiplas aplicações para os equipamentos.*

*Em nenhum momento a interessada diz que os dispositivos não vão compor celulares mas sim que podem ser utilizados para outras finalidades, inclusive protestando por laudo pericial para que isso seja esclarecido.*

*Ocorre que a fiscalização, em diligência junto à interessada, conseguiu reunir documentação suficiente para definir, através dos "part number" de cada produto, separado pela SAMSUNG em uma pasta denominada "data sheet celular", sua utilização principal, que é como telas para telefones celulares.*

...

*Com base na documentação técnica trazida aos autos pela interessada, verificamos as expressões "designed for cellular phones", "display terminals for cellular phone", que significam projetadas para telefones celulares e telas para telefones celulares, além da descrição de todo o processo de acoplamento das telas aos celulares, inclusive com alto-falantes e imagens ilustrativas.*

*Em virtude de as mercadorias já estarem identificadas, indefiro o pedido de perícia por julgar prescindível para o deslinde do presente caso, conforme art. 18 do Decreto 70235/72, com a redação da Lei 8748/93:*

Vejo que a contribuinte havia instruído sua impugnação com laudo técnico, cujo teor concorre para elucidar os pontos que pretendia tratar através da perícia. Ou seja, ela trouxe aos Julgadores elementos para fortalecer e demonstrar suas alegações. Além disso, a leitura de suas peças recursais demonstra o seu entendimento das acusações feitas e o seu exercício pleno de defesa e ao contraditório.

O indeferimento da instância de 1º piso se deu dentro das prescrições legais, sem ofender o direito da contribuinte ao contraditório, à defesa e ao devido processo legal, motivo por que proponho a este Colegiado não seja acolhida esta preliminar de nulidade.

### **Preliminar de Decadência**

A decadência havia sido alegada pelo contribuinte em sua impugnação, e os julgadores de 1º piso concluíram que ela não poderia beneficiá-lo, pois: (1º) não houve antecipação de pagamento do tributo, e nessa condição (2º) deve prevalecer a regra do inciso I do artigo 173, ao invés da do § 4º do artigo 150, ambos do CTN, e o (3º) termo inicial do prazo decadencial, nessa regra, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado. Eles firmaram:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/

06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJ

O BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

7

Tendo sido registradas as DI em 2007, a contagem do prazo decadencial teve início em 1/1/2008, encerrando-se em 1/1/2013. O lançamento, aperfeiçoado pela ciência do interessado, ocorreu em 8/11/2012. Rejeito a decadência.

Eles afastaram a regra do artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, por definirem que esta, por ser de nível inferior ao CTN na hierarquia das leis, não poderia prevalecer.

sobre a alegação da recorrente de que houve antecipação de pagamento e a definição do termo inicial da decadência em caso de Declaração de Importação:

A recorrente primeiramente contesta afirmando que "houve, sim, recolhimento de tributos no momento do registro das Declarações de Importação, havendo o pagamento do IPI, do PIS-Importação e da COFINS-Importação, ainda que não no montante pretendido pela Fiscalização." E sendo assim, "não há como se pretender aplicar a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional ao presente caso, pela circunstância de não haver ocorrido o pagamento do Imposto de Importação."

Para demonstrar a base dessa sua proposição, a recorrente argumenta:

3.2.9 para que se aplique o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o não-pagamento deve decorrer da ausência de lançamento do tributo.

....

3.2.11 No presente caso, no entanto, o não-pagamento não decorre da ausência de lançamento do Imposto de Importação. A Recorrente efetuou o lançamento do Imposto de Importação, como bem evidenciam as Declarações de Importação.

3.2.13 Ocorre que o Imposto de Importação foi calculado à alíquota zero, de modo que não havia imposto a recolher.

3.2.14 Isso, no entanto, não significa que não houve lançamento. E, havendo o lançamento do tributo, ainda que calculado à alíquota zero — não redundando, em consequência, em tributo a recolher —, resta afastada a aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Ao percorrer as planilhas com as Declarações de Importação analisadas neste processo, vejo que não houve pagamento do Imposto de Importação. O contribuinte alega que houve lançamento do tributo à alíquota de zero por cento (0%); e que essa situação atende o requisito que define a regra do § 4º do art. 150 do CTN, qual seja, apesar do imposto de importação ter sido nulo (pela aplicação da alíquota zero), houve antecipação de pagamento. Somente se aplicaria a regra do inciso I do art. 173 do CTN se não tivesse havido lançamento.

Entendo que essa tese da contribuinte não pode prosperar. Ela está propondo uma interpretação que extrapola a clareza mediana do texto legal (artigo 150 do CTN), pois esse texto define que o contribuinte deve antecipar o pagamento, e esse pagamento, assim, extingue o crédito tributário sob condição resolutória. Não há pagamento de valor zero. A meu ver, é necessário que haja pagamento efetivo para que se tenha antecipação de pagamento. Para o Imposto de Importação, neste caso, penso que a decadência deve ser determinada pela regra do inciso I do art. 173 do CTN.

Entretanto, o mesmo não ocorre com os demais tributos (IPI, PIS Importação e COFINS Importação), onde, a meu ver, houve antecipação de pagamento, como pode verificar consultando as mesmas planilhas acima citada. Para cada um desses, creio que deve ser aplicada a regra do § 4º art. 150 do CTN.

Essa proposição está consoante o que dispõe o artigo 138 - caput e parágrafo único - do Decreto-lei n. 37, de 1966.

Esclareço minha visão de que a decadência deve ser analisada individualmente a cada tributo, afinal o lançamento e o auto de infração são sempre referentes a um único tributo, individualmente (art. 9º do Decreto n. 70.235, de 1972).

Por isso, apesar de termos vários tributos em uma mesma declaração de importação, entendo que a decadência deve ser decidida separadamente. E, além, disso, o pagamento de um determinado tributo não aproveita ao outro como antecipação de pagamento. Assim, por exemplo, apesar de haver antecipação de pagamento do PIS Importação, esse fato não constitui antecipação de pagamento para o Imposto de Importação.

Sobre a aplicação da regra contida artigo 54 do DL 37/1966:

Os Julgadores de 1º piso afastaram a regra do artigo 54 do DL 37/1966 por entenderem que ela não poderia prevalecer sobre o CTN, por ser de hierarquia inferior.

**Decreto-lei n. 37, de 1966:**

Art. 54 - A **apuração** da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e **da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração** de que trata o art.44 deste Decreto-Lei<sup>24</sup>. (grifou-se)

A recorrente argumenta em sentido contrário: de que essas normas não são superiores uma com relação à outra; que a do Decreto-lei 37/1966 é posterior à do CTN e, portanto, se aplica ao caso o § 1º do art. 2º do Decreto-lei n. 4.657/1942; além disso, ela é norma mais específica que as do CTN.

Passemos a análise desse ponto. Entendo que a justificativa de que uma seria superior à outra e esse seria o único motivo para desconsiderar a do artigo 54 não pode ser acolhida. Explico-me. Precisamos ter em mente o fato de que as duas leis coexistem há décadas e foram recepcionadas e mantidas pelas Constituições Federais como efetivas e necessárias em **nosso ordenamento jurídico. Portanto, a** solução da eventual antinomia entre elas deve ser

encontrada por esse mesmo sistema de leis, e não por uma figura de pretensa hierarquia entre elas. Por isso, parece-me correta, como proposto pela contribuinte em seu recurso, a remissão às regras do Decreto-lei 4.657, de 1942, para tratar essa coexistência.

"A decadência do direito da Fiscalização de realizar o lançamento do crédito tributário deve seguir o disposto no artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66 e no artigo 638 do Regulamento Aduaneiro, e não o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Equivoca-se também o voto prevalente, ao afirmar que "[o] artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/1966, citado pelo relator, não pode contrariar o CTN, norma de hierarquia superior".

O Decreto-Lei n° 37/66 já possuía status de Lei Complementar sob a vigência da Constituição Federal de 1967.

Assim, se houvesse antinomia entre o Código Tributário Nacional e o artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66, o artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 deveria prevalecer, nos termos do que expressamente determina o parágrafo 1° do artigo 2° do Decreto-Lei n° 4.657/42:

§ 1° A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

O artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66 constitui **norma especial** em relação ao artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66 disciplina a decadência do direito de constituir o crédito tributário **especificamente no caso de revisão aduaneira**, ao passo em que o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional disciplina o direito de constituir o crédito tributário **em geral**.

Mesmo que uma eventual antinomia entre o Código Tributário Nacional e o artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66 não pudesse ser solucionada pelo critério temporal, ela seria resolvida pelo critério da especialidade, nos termos do parágrafo 2° do artigo 2° do Decreto-Lei n° 4.657/42.

Creio que a razão está com a recorrente quanto à aplicação do artigo 54 do Decreto-lei 37/1966 a este caso. De fato, a norma deste artigo, além de ser posterior às postas na Lei n. 5.172/1966, é mais específica que àquelas contidas no CTN, pois ela se refere à revisão aduaneira, e deve prevalecer nas situações de revisão aduaneira.

As regras de decadência da Lei n. 5.172, de 1966, não são só anteriores às postas pelo Decreto n. 37/1966, como são mais gerais que essas, não podendo reger as situações de revisão aduaneira.

Ademais, a equivalência da dignidade dessas leis deveria levar em conta que cada uma delas, a partir de iniciativas com base em poderes constitucionais, procurou reorganizar, com amplitudes diversas, importantes matérias de interesse do Estado. Nesse sentido, podemos reconhecer que o DL 37/1966 não foi criada como uma legislação casuística, mas veio comprometida com um propósito muito amplo, chegando ao ponto de pretender substituir o centenário Código contido na Consolidação das Leis da Alfândegas e Mesas de Renda.

Retornando ao caso em apreciação, vemos que os autos de infração objeto deste processo têm sua gênese em procedimento de revisão aduaneira. A regra do artigo 54 do DL 37/1966 é imperativa nesse caso. O resultado da revisão aduaneira tem um prazo de cinco

anos, contado da data do registro da declaração de importação, para se constituir eventual crédito tributário devido.

Como a contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 08 de novembro de 2012, em relação a todas as Declarações de Importações registradas antes de 08 de novembro de 2007, a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, e devem ser considerados como destituídos de efetividade.

#### Sobre a aplicação do artigo 139 do Decreto-lei n. 37, de 1966

Também creio que deve ser respeitado os limites postos pelo artigo 139 do DL 37/1066 para a constituição e exigência de penalidade. As regras de decadência dadas pelo CTN se referem a tributos, mas não às penalidades do direito aduaneiro. Por isso, proponho a este Colegiado que as multas administrativas referentes a infrações anteriores a 08 de novembro de 2007 - considerando os cinco anos desde a ciência dos autos de infração - devem ser desconstituídas por força desse dispositivo legal.

#### **Decreto-lei n. 37, de 1966:**

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. [\(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. [\(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)

**Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.**

#### Conclusão sobre regras de prescrição e decadência

Tendo em vistas as considerações postas aqui, neste tópico, proponho que sejam mantidas as exigências dos tributos das Declarações de Importação cujo registro tenha sido posterior a 08 de novembro de 2007 e as exigências das multas administrativas cuja infração tenha ocorrido após essa mesma data.

#### **Da exigência do PIS Importação e da COFINS Importação - Com relação à inclusão do ICMS e das próprias contribuições sociais na determinação das bases de cálculos e da apuração dos valores devidos:**

Com relação a este tópico, entendo que a razão assiste à contribuinte. O entendimento do Supremo Tribunal Federal, em sede do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, afetado com repercussão geral, julgado em 20 de março de 2013, declarou a inconstitucionalidade do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004. O dispositivo julgado inconstitucional determinava a inclusão do ICMS e das próprias contribuições para o PIS e COFINS, na base de cálculo dessas contribuições incidentes na importação de bens.

O acórdão tem a seguinte ementa:

"EMENTA. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS - importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do CMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS- Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

(...)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01"

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. "

(RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

S.m.j., o caput do art. 62-A do RICARF determina que "as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C" do Código de Processo Civil (CPC), "deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Sendo assim, por força desse dispositivo deve prevalecer o afastamento do entendimento fiscal quanto a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo dos PIS e da COFINS aqui em discussão.

O contribuinte defendeu a inexistência de qualquer valor devido a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação devido à impossibilidade de se incluir o II e o IPI na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação, e também devido à existência de decisão do STF em Repercussão Geral tratando da base dessas contribuições.

Entende o contribuinte que, "não havendo qualquer irregularidade em relação ao valor aduaneiro indicado pela Recorrente nas Declarações de Importação e não incluindo o valor aduaneiro os montantes relativos ao Imposto de Importação, ao IPI ou ao ICMS, de modo que eventuais alterações do Imposto de Importação, do IPI ou do ICMS incidentes nas importações não repercutem no valor do PIS-Importação e da COFINS-Importação, não há como se sustentar que a Recorrente deva recolher qualquer valor complementar a título de PIS-Importação e COFINS-Importação, devendo, pelo menos nessa parte, serem julgados insubsistentes os Autos de Infração."

Parece-me que tem razão a recorrente. O PIS Importação e a COFINS Importação lançados foram determinados por efeitos reflexos decorrentes das alterações do Imposto de Importação e do IPI sobre o ICMS. A base de cálculo dessas contribuições incluía o ICMS e as próprias contribuições. Mas como já vimos anteriormente neste voto, nessa base de cálculo não mais se adicionam o ICMS e as próprias contribuições.

Por decorrência, as alterações do Imposto de Importação e do IPI não podem mais gerar reflexos sobre a apuração do PIS Importação e da COFINS Importação.

Por isso, proponho a este Colegiado dar provimento ao recurso voluntário neste ítem.

## **SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

A recorrente explica que não há dúvida de que os painéis de LCD importados constituem "dispositivos de cristal líquido". Vale-se do laudo técnico, que juntou em sua impugnação, para demonstrar o parecer de um especialista. Vejamos o que informa esse laudo a respeito:

"As mercadorias que estão sendo analisadas tratam-se de mostradores de imagem (displays) confeccionados com tecnologia de cristal líquido, logo, podem ser perfeitamente, completamente e especificamente descritas como "Dispositivos de cristal líquido". Do ponto de vista técnico é a descrição mais específica que se pode fazer das mercadorias analisadas", (grifou-se)

Na visão da recorrente, a NCM 9013.80.10 é a única correta para o produto em questão. Para essa afirmação, ela invoca, preliminarmente a Regra Geral n. 01 do Sistema Harmonizado (RGI/SH 1), e em seguida discorre:

Regra Geral n. 01:

. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a **classificação é determinada pelos textos das posições** e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

De acordo com a Nota Explicativa relativa à Posição 9013 contida nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 807/2008, a Posição 9013 "compreende especialmente":

1) Os **dispositivos de cristais líquidos**, constituídos por uma camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas de vidro ou de plástico, com ou sem condutores elétricos, em peça ou recortados em formas determinadas, e que não consistam em artefatos compreendidos mais especificamente em outras posições da Nomenclatura.

O texto da Posição 9013 descreve os "*dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições*" e a NCM 9013.80.10 refere expressamente os "*Dispositivos de cristais líquidos (LCD)*".

Sublinha o contribuinte que "a descrição da posição 9013 não indica que os "dispositivos de cristais líquidos" nela enquadrados sejam apenas aqueles destinados à óptica. A descrição da Posição 9013 faz referência a "*outros aparelhos e instrumentos de óptica, não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo*", ou seja, a outros aparelhos e instrumentos de óptica especificados ou compreendidos no Capítulo 90, como os "[b]inóculos, lunetas, incluindo as astronômicas, telescópios ópticos, e suas armações; outros instrumentos de astronomia e suas armações", da Posição 9005, ou os "microscópicos ópticos", da Posição 9011. Mas o Capítulo 90 não abrange apenas artigos de óptica, senão que abrange produtos bastante complexos e que nada tem a ver com óptica, como as câmaras e os projetores cinematográficos, da Posição 9007, os microscópios, da Posição 9012, ou os "*instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia, odontologia e veterinária, incluídos os aparelhos para antilografia e outros aparelhos eletromédicoi*" da posição 90.18."

Aditivamente, o contribuinte invoca a Regra Geral de Interpretação n.º 03 do Sistema Harmonizado (RGI SH 3), argumentando que, na hipótese - que ele não acolhe - de que o produto em questão pudesse ser enquadrado em duas ou mais NCMs, deveria prevalecer a que proporcione descrição mais específica, ou mais completa. Em suas palavras:

Mesmo que, por amor à argumentação, admitisse-se que os painéis de LCD importados pela Recorrente pudessem ser enquadrados na NCM 8517.70.99, **ainda assim a NCM a ser adotada seria a NCM 9013.80.10**. Isso porque, **podendo ser os painéis de LCD importados pela Recorrente** enquadrados na

NCM 8517.70.99 e na NCM 9013.80.10, sua classificação dar-se-ia de acordo com o disposto na RGI/SH 3, a, que prevê:

Regra Geral n 03:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

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

Em sua opinião, os painéis de LCD importados pela Recorrente — que são dispositivos de cristais líquidos e seriam também partes destinadas aparelhos telefônicos portáteis para redes celulares enquadrados na NCM 8517.12.31 — deveriam ser classificadas na NCM 9013.80.10, como dispositivos de cristais líquidos, e não na NCM 8517.70.99, como partes para os aparelhos telefônicos portáteis para redes celulares, enquadrados na NCM 8517.12.31. Essa sua opinião encontraria reforço no Laudo Técnico juntado com a Impugnação,

O contribuinte aponta que a autoridade fiscal baseou-se na destinação dada aos produtos importados - por terem sido incorporados em aparelhos celulares - para estabelecer o critério de que se tratariam de bens classificados como partes e peças de celulares. Mas ele procura demonstrar a insustentabilidade desse entendimento fiscal.

O contribuinte argumenta que "os documentos citados pelo r. Acórdão recorrido nada dizem a respeito da destinação que os painéis de LCD importados pela Recorrente, **por sua natureza**, poderia receber. Esses documentos apenas indicam a destinação que foi dada pela Recorrente **especificamente** aos produtos importados. Mas, ao fazê-lo, apenas indicam que essa é uma das destinações **possíveis** para os painéis de LCD importados pela Recorrente, **não indicando, de forma alguma, que essa seria a única destinação possível. E nem que essa seria a destinação exclusiva ou principal.** O fato de haverem sido destinados, no caso dos autos, a telefones celulares não impede que os produtos possam ser destinados também a aparelhos de outras posições e nem que não possam ser destinados principalmente a aparelhos de outras posições. Assim, os documentos só provam que os produtos **foram destinados** a telefones celulares, mas de forma algum provam que eles **são destinados exclusivamente** a telefones celulares."

Em sua visão, "a classificação fiscal dos painéis de LCD não interessa a destinação específica que o importador deu aos produtos importado, mas sim a destinação que os produtos, **por sua natureza**, podem receber."

Para a recorrente, essa prova não foi produzida. Ao contrário, o que consta dos autos, é prova produzida que "demonstra que os painéis de LCD, por sua natureza, podem ser destinados a diversos outros aparelhos, e não apenas aos telefones celulares."

Em sua opinião o laudo técnico juntado na Impugnação demonstrou que não se pode afirmar que os painéis de LCD importados sejam partes para telefones celulares, uma vez que eles podem ser destinados a diversos outros produtos.

#### Sobre o pedido de produção de prova pericial

A recorrente requer seja autorizada a produção de prova pericial. Explica que ela vai ajudar a demonstrar o que alegou, especialmente a correção da NCM adotada e o fato de que, ao contrário da afirmação fiscal, os produtos não são exclusiva ou principalmente destinados a aparelhos celulares, e que eles podem, sim, ter outras destinações.

Parece-me que essa prova pericial estaria sendo redundante às já juntadas aos autos. Convenci-me disso ao ler o laudo que instrui este processo e havia sido juntado pelo contribuinte em sua impugnação. O que o contribuinte afirma seria obtido por meio de novo laudo - creio - já está sendo contemplado naquele anterior. Vejamos um trecho em que um desses pontos é argüido e respondido pelo perito:

3) Queira V.Sa esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade. Em caso afirmativo, exemplificar as possíveis aplicações?

Resposta: Sim. Todos os produtos em análise são dispositivos de cristal líquido LCD CSTN (com matriz passiva) ou LCD-TFT (com matriz ativa), que podem ser utilizados em diversas aplicações onde é necessária a visualização de imagens, dados gráficos ou textos. Nos exemplos de uso dos dispositivos de cristal líquido em produtos comerciais apresentados nas Figuras 10 a 17 a seguir, o funcionamento do LCD depende do circuito integrado endereçador e de componentes ativos e passivos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso) ou no próprio substrato de vidro da célula do dispositivo. Os diversos modelos de dispositivos de cristal líquido analisados diferem-se entre si pela geometria (diagonal da tela de imagem), pelo tipo de circuito de endereçamento, pela fonte de iluminação traseira e pela moldura proteção e suporte (metálica ou plástica).

Todas as 36 amostras de LCDs fornecidas pela Samsung para análise apresentam-se em configuração de dispositivo endereçável e pronto para uso. Apesar dos dispositivos de cristal líquido serem de tamanho reduzido e com características otimizadas para utilização em aparelhos portáteis de telefonia celular, se o projeto permitir, nada impede que sejam utilizados na fabricação de máquinas fotográficas digitais, MP4 Player, computadores de bolso, aparelhos de jogos, controladores de processos, entre outros, mesmo os que se apresentam com células em ambos os lados da placa de circuito impresso rígida. Pelas características técnicas descritas anteriormente, conclui-se que os dispositivos LCDs estão preparados para receber comandos de endereçamento de pixels e reproduzir tais comandos no array de pontos de imagem, independentemente do equipamento que esteja enviando tais comandos. (-)

Como observa-se nos exemplos acima, inúmeras aplicações podem incorporar um dispositivo de cristal líquido LCD. Principalmente a redução significativa do custo dos dispositivos de cristal líquido vem permitindo a incorporação dos elementos de imagem mesmo em produtos com baixo valor agregado, mas onde a necessidade de exibição de informações tomou-se essencial. Concluindo, os dispositivos de cristal líquido são então desenvolvidos para serem passíveis de múltiplas aplicações, nos mais diversos produtos.

4) Considerando que a resposta ao terceiro quesito tenha sido afirmativa para o fato de que os produtos, na forma como são apresentados, têm aplicação para mais de uma finalidade, pergunta-se: é possível identificar um único tipo de equipamento do qual os produtos sejam 'parte'?

Resposta: Não é possível. Na forma como são apresentados, os produtos permitem aplicações muito diversificadas, mesmo os que tem duas células montadas em ambos os lados de uma placa de circuito impresso rígida (das 36 amostras, 7 peças são do tipo Dual). Tratam-se de produtos que podem ser utilizados em qualquer projeto de máquinas ou equipamentos que necessitem de um ou dois displays de exibição de informações. Para sua utilização, basta que o projetista compatibilize a comunicação dos dados a serem exibidos com a forma que o dispositivo de cristal líquido "compreenda". Desde que as especificações mecânicas e ambientais sejam atendidas, o dispositivo irá operar satisfatoriamente em qualquer tipo de equipamento. Diante do exposto, mesmo para os 7 dispositivos com duas células em formato mais específico, não é possível se identificar um único tipo de equipamento em que as amostras listadas no Anexo I e enviadas para análise (dispositivo de cristal líquido LCD CSTN e LCD-LFT) possam ser descritas como "parte".

Após percorrer o que instrui este processo, cheguei à conclusão de que há elementos suficientes para dirimirmos as dúvidas conhecidas até o momento, e também para apreciarmos as alegações da recorrente, sem que haja o risco de prejuízo ao seu direito de defesa e ao amplo contraditório.

Por essas considerações é que proponho a este Colegiado seja negado o pedido de produção de provas e realização de perícias nesta fase do contraditório.

Análise para a determinação da classificação fiscal neste julgamento:

O contribuinte esforça-se para por em relevo que para "a classificação fiscal dos painéis de LCD não interessa a destinação específica que o importador deu aos produtos importados, mas sim a destinação que os produtos, **por sua natureza**, podem receber." E que o auto de infração se baseou no uso dado aos produtos importados e não à sua concepção de destinação - por sua natureza-.

Este argumento não se sustenta diante do que consta dos autos.

Primeiro, faço recordar que a autoridade fiscal trabalhou com a documentação apresentada pelo próprio contribuinte (por exemplo: as denominadas data sheets), e eles informam que todas as importações realizadas desse produto ao longo de todos esses meses foram destinados a compor aparelhos celulares. É lógico que tal uso, durante tanto tempo em uma atividade econômica fabril, tem sua existência no fato de que esse produto foi concebido para essa destinação. É lógico concluirmos que esse produto, no estado em que foi importado, tem sua destinação, no mínimo principal, se não for exclusiva, como partes de aparelhos telefônicos celulares.

Se tivesse existido outro uso para esse produto, que não o de compor aparelho celular, com certeza o contribuinte teria trazido aos autos, para comprovar sua afirmação. Mas o que temos, a respeito desse ponto, é apenas a sua argumentação e as afirmações dos especialistas.

E nesse particular, não me parece que o perito tenha afirmado que os produtos importados não eram destinados exclusiva ou principalmente aos aparelhos telefônicos. O que me parece ele afirmou é que os produtos poderiam receber outra destinação, desde que fossem ajustados a ela. Vejamos o trecho do laudo - juntado na impugnação - que se debruce sobre esse ponto:

3) Queira V.Sa esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade. Em caso afirmativo, exemplificar as possíveis aplicações?

**Resposta: Sim.** Todos os produtos em análise são dispositivos de cristal líquido LCD CSTN (com matriz passiva) ou LCD-TFT (com matriz ativa), que podem ser utilizados em diversas aplicações onde é necessária a visualização de imagens, dados gráficos ou textos. Nos exemplos de uso dos dispositivos de cristal líquido em produtos comerciais apresentados nas Figuras 10 a 17 a seguir, o funcionamento do LCD depende do circuito integrado endereçador e de componentes ativos e passivos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso) ou no próprio substrato de vidro da célula do dispositivo. Os diversos modelos de dispositivos de cristal líquido analisados diferem-se entre si pela geometria (diagonal da tela de imagem), pelo tipo de circuito de endereçamento, pela fonte de iluminação traseira e pela moldura proteção e suporte (metálica ou plástica).

Todas as 36 amostras de LCDs fornecidas pela Samsung para análise apresentam-se em configuração de dispositivo endereçável e pronto para uso. **Apesar dos dispositivos de cristal líquido serem de tamanho reduzido e com características otimizadas para utilização em aparelhos portáteis de telefonia celular, se o projeto permitir, nada impede que sejam utilizados na fabricação de máquinas fotográficas digitais, MP4 Player, computadores de bolso, aparelhos de jogos, controladores de processos, entre outros, mesmo os que se apresentam com células em ambos os lados da placa de circuito impresso rígida. Pelas características técnicas descritas anteriormente, conclui-se que os dispositivos LCDs estão preparados para receber comandos de endereçamento de pixels e reproduzir tais comandos no array de pontos de imagem, independentemente do equipamento que esteja enviando tais comandos. (-)**

Como observa-se nos exemplos acima, inúmeras aplicações podem incorporar um dispositivo de cristal líquido LCD. **Principalmente a redução significativa do custo dos dispositivos de cristal líquido vem permitindo a incorporação dos elementos de imagem mesmo em produtos com baixo valor agregado, mas onde a necessidade de exibição de informações tomou-se essencial. Concluindo, os dispositivos de cristal líquido são então desenvolvidos para serem passíveis de múltiplas aplicações, nos mais diversos produtos.**

4) Considerando que a resposta ao terceiro quesito tenha sido afirmativa para o fato de que os produtos, na forma como são apresentados, têm aplicação para mais de uma finalidade, pergunta-se: é possível identificar um único tipo de equipamento do qual os produtos sejam parte?

Resposta: Não é possível. Na forma como são apresentados, os produtos permitem aplicações muito diversificadas, mesmo os que tem duas células montadas em ambos os lados de uma placa de circuito impresso rígida (das 36 amostras, 7 peças são do tipo Dual). Tratam-se de produtos que podem ser utilizados em qualquer projeto de máquinas ou equipamentos que necessitem de um ou dois displays de exibição de informações. **Para sua utilização, basta que o projetista compatibilize a comunicação dos dados a serem exibidos com a forma que o dispositivo de cristal líquido "compreenda". Desde que as especificações mecânicas e ambientais sejam atendidas, o dispositivo irá operar satisfatoriamente em qualquer tipo de equipamento.** Diante do exposto, mesmo para os 7

dispositivos com duas células em formato mais específico, não é possível se identificar um único tipo de equipamento em que as amostras listadas no Anexo I e enviadas para análise (dispositivo de cristal líquido LCD CSTN e LCD-TFT) possam ser descritas como "parte".  
(GRIFOS ACRESCENTADOS)

A meu ver, o laudo, apoiado nas amostras apresentadas pelo contribuinte, reconhece que os produtos podem ser utilizados em outros aparelhos, mas não afirmam que eles foram, desde sua fabricação, feitos para serem utilizados em alternativamente em outros tipo de aparelho que não somente os celulares. O perito fala de uma possibilidade de uso desses LCD que depende de ação humana após sua fabricação, e não de uma opção de uso resultado desde sua fabricação. Por isso, creio que essa alegação do contribuinte não pode ser acolhida.

Também creio que o contribuinte se equivocou no processo interpretativo. Seguindo a Regra Geral n. 01, devemos ler a nota da posição 9013 sem desconsiderar sua parte final, que ressalva a existência de posição mais específica. Essa posição mais específica está nas notas da seção XVI e da posição 8517. A Regra Geral n. 03 não se aplica ao caso, pois não há duas posições que poderiam servir ao produto importado. Além disso, a interpretação deve seguir as regras do sistema harmonizado respeitando cada passo na determinação da classificação, comparando os textos disponíveis nessas etapas. Primeiro a determinação da posição; depois das subposições, e assim por diante, sem pretender, por exemplo, comparar textos de desdobramento de itens com textos de posições.

Creio que a classificação posta pela autuação é a correta. E que a interpretação seguida pela autoridade fiscal (Termo de Informação Fiscal - pp. 61-64 deste processo) para se alcançar a NCM no caso foi a correta. Por isso, tomo a liberdade de considerá-la parte da fundamentação deste voto.

Proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário neste item.

## **SOBRE A REVISÃO ADUANEIRA**

O contribuinte argumenta que, "no presente caso, os lançamentos realizados pela Fiscalização em relação a fatos jurídicos passados, em consequência de desclassificação fiscal promovida após o desembaraço aduaneiro dos painéis de LCD, **decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer.**" E que "os painéis de LCD importados pela Recorrente foram desembaraçados pela Receita Federal do Brasil após a análise das informações inseridas pela Recorrente nas respectivas Declarações de Importação, aí incluída, portanto, a classificação fiscal por ela adotada e a aplicação da alíquota decorrente desta classificação. E isso inclusive em um sem-número de casos em que as importações dos painéis de LCD foram direcionadas para o canal vermelho, com a conferência física dos produtos e com a vistoria dos documentos."

Lei n. 5.172/1966:

Art. 146. A **modificação introduzida, de ofício** ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada**, em relação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.208-2 de 24.03.2015

Autenticado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/

06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJ

O BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

19

a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, (grifou-se)

E continuando, o contribuinte aponta que "não há discussão quanto à natureza dos produtos, sua aplicação e tão pouco quanto a equívoco em sua descrição nas Declarações de Importação, o que evidencia a inexistência de erro de fato — a única hipótese em que se poderia cogitar a revisão de lançamento, na medida em que, identificado erro de fato, poder-se-ia cogitar de alteração de classificação fiscal que não decorresse de mudança de critério jurídico."

Acrescenta, ainda o contribuinte, que "a revisão de ofício pela Autoridade Administrativa só é cabível caso se verifique alguma das hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, dentre as quais a de comprovação de falsidade, erro ou omissão na declaração, o que, a toda evidência, não é o caso dos autos."

E conclui, o contribuinte: "com isso dizer que, a correta construção da norma de que trata o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o artigo 638 do Decreto nº 6.759/2009 leva à conclusão de que a revisão aduaneira, ato praticado após o desembaraço aduaneiro e, portanto, após a ocorrência da homologação pela Autoridade Administrativa das informações e dos atos praticados pelo contribuinte, só poderá resultar em lançamento suplementar ou em novo lançamento promovido por parte dessa Autoridade se for identificada a ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional e desde que isso não configure mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional."

Não consigo acolher a argumentação do contribuinte sobre as condições e limites da revisão aduaneira. Para nossa apreciação da matéria, peço permissão para recordar os Conselheiros que o despacho aduaneiro, nos moldes atuais, é realizado com base em sistema informatizado (SISCOMEX), por meio do qual o importador preenche a Declaração de Importação. Esse sistema é solução necessária para se conseguir lidar com a enorme quantidade de pedidos de importações, que cresceu substancialmente nos últimos 20 anos, e, ao mesmo tempo, proporcionar maior rapidez e menores custos a todos os interessados, tanto do lado do interesse público, quanto do interesse privado. Os Conselheiros imaginem que antes desse sistema, cada Declaração de Importação era datilografada em formulário de papel (com 6 vias com carbono), que não podia ter rasuras de qualquer natureza, e que os valores constantes do formulário (ex.: apropriação do frete total e do seguro no valor de cada mercadoria importada, determinação do valor de cada tributo na multiplicação da alíquota correspondente sobre a base de tributação, e outros) se apoiavam no uso manual de máquina de calcular - tanto parte do despachante, quanto por parte da autoridade fiscal -. Essas limitações foram superadas pela automatização no tratamento dos dados, e pela desmaterialização de alguns dos documentos em papel. Foi um grande avanço para o comércio exterior brasileiro.

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro se dá sob condições que lhe são próprias, e estabelecem distinção substantiva quando comparada com a análise fiscal feita em uma fiscalização realizada, por exemplo, na contabilidade ou nas DACONS ou DCTFS do contribuinte.

Enquanto nessa a autoridade fiscal pode administrar e conduzir sua análise usando o tempo que entender necessário, naquela, no despacho aduaneiro, há a concorrência de muitas importações que devem ser analisadas pela mesma autoridade fiscal dentro do mesmo período de tempo. Apenas para termos uma perspectiva, há alfândegas que recebem milhares de pedidos de importação por dia, outras centenas. É uma quantidade absurdamente alta para boa parte dos recintos alfandegados.

Cada hora a mais dedicada pela autoridade fiscal para analisar um aspecto de determinada importação implicará, inevitavelmente, em um tempo maior de espera para essa importação, e também para todas as outras que estão na fila aguardando a atenção desta autoridade fiscal. Isso, sem falarmos nas mercadorias perecíveis, que demandam prioridades particulares e acabam por passar à frente das outras. Ocorre que a duração de tempo de cada despacho aduaneiro significa em maior ou menor custo para o importador (preço do tempo de armazenamento). Ocorre que a duração maior de tempo no despacho de um importador, significará custo maior para este importador e também custo maior para os outros que aguardam sua vez. Esta é uma realidade que o sistema SISCOMEX vem lidando.

A aduana moderna, cada vez mais, procura soluções para dar maior agilidade ao processamento nos portos e aeroportos e pontos de fronteira, e para dar condições para que se possa fazer uma fiscalização mais aprofundada e efetiva após a passagem das mercadorias pelos recintos alfandegados. É a articulação dos controles aduaneiros com a logística para se chegar à celeridade e à eficiência almejadas nesses tempos atuais.

O direito e a lei não existem em um plano abstrato, mas inseridos nas condições concretas da existência social. Temos de considerar as condições em que esse direito e essa lei vão adquirir materialidade para compreender seu sentido, sua significação, sua aplicabilidade. O ordenamento jurídico rejeita a lei de aplicação impossível.

O Sistema SISCOMEX atualmente seleciona uma dentre 3 possibilidades de tratamento para conduzir cada despacho aduaneiro: uma possibilidade é o tratamento de desembarço automático, sem qualquer ação fiscal, o denominado canal verde; a outra possibilidade é a que prescreve o exame dos documentos; e por último, a que prescreve além do exame dos documentos, a inspeção física dos produtos e da carga.

Por isso, afirmo com tranqüilidade minha convicção:

(a) que as importações desembaraçadas sob o canal verde, sem qualquer conferência, não podem ser consideradas como homologação de lançamento ou estabelecimento de critério jurídico;

(b) que a análise fiscal durante o despacho aduaneiro (Canais amarelo e vermelho) é feita em condições particulares, substantivamente diferentes das feitas a posteriori dos fatos econômicos e logísticos, tais como, por exemplo, as fiscalizações do IRPJ, as auditorias de DCTF e DACON, ou mesmo a revisão aduaneira.

(c) E, ainda, defendo que a aceitação pela autoridade do despacho aduaneiro das informações constantes da Declaração de Importação não significa a formulação de um critério jurídico ou a homologação do lançamento. A análise feita durante o despacho é uma verificação que dificilmente pode alcançar o aprofundamento do qual podemos afirmar que ela constitui critério jurídico.

Mas qual a lógica da revisão aduaneira? A norma que autoriza a revisão aduaneira, no prazo de cinco anos do registro da Declaração de Importação, possibilita à administração trabalhar a posteriori do fato econômico e logístico. Ela possibilita a administração verificar a regularidade do despacho, que havia sido liberado naquelas condições precárias para uma análise mais detalhada, quando se tinha muitas importações concorrentes e o impacto real sobre os custos pelo tempo de fiscalização.

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, é norma especial, e posterior ao CTN, como já vimos antes neste voto, e que disciplina matéria mais ampla que o artigo 149 do CTN. Mas naquilo em que elas parecem concorrer, penso que elas não se negam, ou tiram eficácia uma da outra. A meu ver, o artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever de ofício as declarações prestadas por contribuinte, e que autoriza a revisão de lançamentos pendentes de homologação. Ela ainda autoriza a administração rever os lançamentos homologados.

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, traz norma válida e que autoriza procedimento que pode alcançar não só aspectos tributários (incluído aí o lançamento) da importação desembaraçada, mas aspectos não tributários (ex.: elementos estatísticos, regimes especiais, etc). A autoridade administrativa aduaneira poderá circunscrever o alcance do seu procedimento de revisão. Por exemplo, como é o caso, analisar somente a classificação fiscal, e deixar para outra revisão analisar os fundamentos legais dos benefícios fiscais usufruídos. Em meu ponto de vista, a revisão aduaneira se constituirá em homologação do lançamento naquele aspecto tratado na revisão. É uma prerrogativa da administração gerenciar a amplitude do exercício da sua fiscalização junto àquele contribuinte (ex.: se vai ver somente passivo fictício, ou somente PIS faturamento, ou somente DCTF, ou somente a classificação adotada na DI, etc).

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro não corresponde ao sentido de homologação do lançamento feito por iniciativa da administração, como consta do CTN. O sentido trazido pelo CTN é outro, diferente do ato de desembaraço aduaneiro. Regra geral, a meu ver, o desembaraço aduaneiro não tem a qualidade de homologação do lançamento representado pela Declaração de Importação. O espaço é curto para detalhar hipóteses de exceção à regra geral. Mas a homologação do lançamento representado pela DI, por iniciativa da administração, vai se dar ou na revisão aduaneira, ou em outro tipo de revisão de ofício.

Continuando a nossa apreciação dessa matéria, quando o fiscal durante o despacho aduaneiro discorda da classificação escolhida pelo importador e estabelece uma exigência, há, nesse momento, a definição, por parte da autoridade competente de entendimento que se transformará em um critério jurídico se o importador concordar, ou se, ele não concordando, ficar assim decidido como resultado de decisão proferida no devido processo legal.

Por essas considerações é que proponho a rejeição dos argumentos da recorrente de que a revisão aduaneira estaria adstrita às hipóteses do artigo 149 do CTN e que ela afrontaria o artigo 146 do CTN.

Creio que haveria afronta ao artigo 146 citado somente quando a autoridade do despacho firma, nos termos previstos na lei, divergência jurídica que acaba por se constituir em definição que altera o conteúdo da Declaração de Importação. Nessa situação, deve prevalecer o artigo 146 do CTN.

**Sobre a aplicação da multa por erro de classificação fiscal, da multa de ofício e dos juros de mora:**

Há a exigência da multa prevista no inciso I do artigo 84 da MP n. 2.158-35, de 2001, aqui identificada como multa por classificação incorreta.

Ora, estamos a analisar uma autuação resultante da revisão aduaneira de declarações de importação para um período de quase cinco anos. Durante esse longo tempo, a maior parte das importações desse produto foi classificada na NCM escolhida pelo contribuinte e desembaraçada pelo canal verde. Uma parte bem menor, mas não menos significativa, foi desembaraçada após ter sido submetida ao canal amarelo ou ao vermelho. Creio justo se crer que cada uma das autoridades desses despachos aduaneiros considerou correta essa NCM. Como já expliquei antes, esse desembaraço não forma critério jurídico para os termos do artigo 146 do CTN, exceto se tiver ocorrido exigência fiscal para alterar a NCM. Mas, essa repetição constitui, em meu entendimento, uma prática reiterada por parte das autoridades aduaneiras no exercício de sua exclusiva competência (que não se confunde com uma prática ou entendimento da própria administração tributária e aduaneira), consoante o que lhe atribui a lei da carreira c/c a Lei n. 5.172/1966 e o DL n. 37/1966.

Além disso, como podemos ver nas Soluções de Consulta e nas Soluções de Divergência citadas neste processo, a administração tributária aduaneira foi instada a se manifestar sobre a classificação para esse tipo de produto. Ou seja, não havia uma posição oficial da instituição efetivamente pacificadora. Mas a classificação usada pela contribuinte nas importações correspondia à definida pela administração tributária aduaneira em processo administrativo e em solução de consulta. Esta situação está prevista no Código Aduaneiro, onde encontramos lei (artigo 97 e 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966) cuja inteligência é para autorizar o julgador a afastar as penalidades, caso a administração aduaneira tributária concluir pela incorreção daquela classificação usada anteriormente pelo importador.

Desse quadro histórico, penso que se pode inferir plausível que houvesse interpretações individuais diferentes por parte das autoridades dos despachos em todo o Brasil e também por parte dos importadores, para se determinar a NCM desse tipo de produto.

Esse quadro me leva à conclusão de que estamos, sim, diante de uma situação que se enquadra na hipótese prevista no inciso I do artigo 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966, e, também, que se enquadra na hipótese estabelecida na combinação do inciso III e do parágrafo único do artigo 100 do CTN:

**Decreto-lei n. 37 de 1966**

Art.97 - Compete à autoridade julgadora:

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração, nos termos da lei;

II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.

(...)

**Art.101 - Não será aplicada penalidade** - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - de **acordo com interpretação fiscal** constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, **proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;**

II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

III - **de acordo com interpretação fiscal** constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros **atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.**

**Lei n. 5.172, de 1966:**

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - **as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

(GRIFOS ACRESCIDOS)

Como já expus neste voto, acho legítimo que a Administração, em ato de revisão aduaneira, resolva definir um NCM que considera correta para determinado produto. Acho legítimo que ela imponha essa nova classificação para as importações anteriores, chegando mesmo obrigar a retificação dessas Declarações de Importação e chegando, também a rever de ofício a aprovação da autoridade do despacho nas desembaraçadas pelo canal amarelo e vermelho.

Entretanto, apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente. Sendo assim, em meu entendimento, essa situação deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, exercida nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966).

Por isso, proponho a este Colegiado, que nessa situação de revisão aduaneira **em que se determinará uma classificação fiscal** para as importações passadas, com segura

constatação de terem sido recorrentemente desembaraçadas por NCM diferente, seja reconhecida a possibilidade de exigir apenas os tributos à luz do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Por óbvio, e pelos mesmo fundamentos acima expostos, que defendo que essas penalidades não podem ser exigidas das importações em que o contribuinte atendeu a intimação fiscal para alterar sua classificação exatamente para a que hoje a revisão aduaneira está considerando como incorreta. Proponho seja dado provimento ao recurso voluntário especificamente neste ponto.

### **DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

A matéria não é apreciada pelo fato da exclusão dos juros de mora, conforme entendimento e decisão firmados na matéria anterior.

### **Da alegação do contribuinte de impossibilidade de se cobrar valores relativos ao IPI no período posterior a março de 2009: de que a suspensão do IPI instituída pela Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009 a beneficiária.**

O contribuinte invoca a Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009, que alterou a redação do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, incluindo os "*bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei n.º 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo*" entre aqueles beneficiados com a suspensão do IPI em relação às matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento que fabricasse os referidos bens, nos seguintes termos:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:  
(...)

c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009). (•••)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI. (...)

Explica o contribuinte que a "planilha juntada com a Impugnação (doc. 05 da Impugnação), os painéis de LCD objeto do Auto de Infração importados pela Recorrente são destinados a telefones celulares, que constituem *"bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991"*, por expressa disposição do parágrafo 2º do artigo 16-A da Lei nº 8.248/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.176/2001, combinado com o Anexo I do Decreto nº 5.906/2006." E que "os telefones celulares em cuja fabricação foram empregados os painéis de LCD gozam dos benefícios fiscais da Lei nº 8.248/91, como atesta a Portaria MCT/MDIC/MF nº 107, publicada no DOU de 18 de março de 2004."

O contribuinte aponta os elementos que comprovam o cumprimento dos requisitos para usufruir do benefício. Roga seja reconhecido o benefício e, por consequência, a impossibilidade de se cobrar o IPI estabelecido no auto de infração a partir de março de 2009.

Assim, apenas se não-preenchidas as condições previstas no artigo 29, *caput*, § 1º, inciso I, e § 4º, da Lei nº 10.637/2002, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.908/2009, é que se poderia cogitar da perda — *reatus*, da não-implementação — do benefício fiscal de suspensão do IPI, com o consequente dever da Recorrente de recolher o IPI incidente na importação

O descumprimento de uma obrigação acessória poderia conduzir, quando muito, a uma infração formal, com a aplicação da penalidade cabível, nos termos do parágrafo 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional. no presente caso, a Recorrente demonstrou à sociedade que cumpriu as condições materiais postas na legislação para a fruição da suspensão do IPI, havendo provado que

a) os painéis de LCD importados pela Recorrente foram destinados a telefones celulares, que constituem *"bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991"*, nos termos do que dispõe expressamente o parágrafo 2º do artigo 16-A da Lei nº 8.248/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.176/2001, combinado com o Anexo I do Decreto nº 5.906/2006 b) os telefones celulares em cuja fabricação foram empregados os painéis de LCD gozam dos benefícios fiscais da Lei nº 8.248/91, como atesta a Portaria MCT/MDIC/MF nº 107/2004.

Assim, não pode haver dúvida de que, ao contrário do que afirma o r. Acórdão recorrido, os painéis de LCD importados pela Recorrente estavam, a partir de março de 2009, ao amparo da suspensão do IPI instituída pela Lei nº 11.908/2009, sendo indevida, por conseguinte, qualquer cobrança do IPI — e dos respectivos acréscimos moratórios — no referido período.

Parece-me que tem razão os Julgadores de 1º piso, que indeferiram o pedido e não acolheram a impugnação neste ponto, nos seguintes termos:

A alegação de que os telefones celulares em cuja fabricação foram empregados os painéis de LCD gozam de benefícios fiscais de suspensão do IPI a partir de março de 2009 seria devidamente válida desde verificada a validade das afirmações da interessada quanto a essa legislação e que assumisse em suas importações que estava trazendo partes dos celulares. Compulsando às declarações de importação constantes dos autos, verificamos que a interessada omitiu tal fato da fiscalização o que não a torna merecedora de possível benefício.

Preende o contribuinte afastar a exigência alegando direito a benefício que implicaria em reconhecimento de que esse tributo poderia estar suspenso. No desenrolar do contraditório, o contribuinte vem peticionar o benefício que deixara de peticionar nas **declarações de importação sob escrutínio fiscal**. Se tivesse ele feito isso no tempo adequado,

teria a autoridade competente cumprido o procedimento e decidido reconhecer ou não o benefício. Creio que o pedido de reconhecimento do benefício fiscal deve receber o devido processo, mas não constitui ele, nesse caso, motivo para desconstituir a exigência do IPI formulada a partir de redefinição da classificação fiscal usada nas importações. Por essas razões, proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário neste item.

### CONCLUSÃO FINAL

Proponho a este Colegiado dar provimento parcial ao recurso voluntário para, nos termos deste voto: (a) reconhecer a decadência e prescrição nos termos postos nos artigos 54 e 139 do DL 37/1966; (b) a aplicação da lei contida no parágrafo único do artigo 100 do CTN e aplicação da lei contida no artigo 101 do Decreto-lei n. 37/1066 para afastar as penalidades e os juros de mora; (c) o afastamento da exigência de PIS Importação e COFINS Importação.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

### Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

#### DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL E DA REVISÃO DO LANÇAMENTO

A recorrente aponta, desde a sua impugnação, a impossibilidade da revisão do lançamento tributário efetuado, o que implicaria alteração do critério jurídico.

Há de se atentar para o fato de que a recorrente realizou, ao longo dos anos, a importação da peça em apreço, os referidos "dispositivo de cristal líquido - LCD", diversas vezes sob a classificação fiscal NCM 9013.80.10, tendo havido, inclusive, a parametrização da mercadoria objeto da presente discussão pelos canais vermelho e amarelo, conforme verificado em diligência específica para esta finalidade em atendimento a Resolução votada, em decisão unânime, por este Conselho.

Observe-se que a verificação de peças idênticas pelo "canal vermelho" implica não apenas a conferência documental como também a conferência física da mercadoria, o que caracteriza existência de universo amostral a partir do qual é plenamente

possível se verificar a adequação à classificação fiscal correta. Não fazê-lo - e, mais, não fazê-lo reiteradas vezes, como é o caso trazido a conhecimento - implica não apenas a mera homologação e lançamento, mas, sobretudo, a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.

Não se trata, de maneira nenhuma, de negar à recorrida a plena eficácia do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002, que prevêem a possibilidade da revisão aduaneira como ato por meio do qual, após o desembaraço, apura-se a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames devidos, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. Evidencia-se que os erros de fato constatados serão revistos com base nos dispositivos em referência

O que não se evidencia, e jamais se poderia evidenciar, é a contrariedade destes dispositivos infralegais ao art. 146 do Código Tributário Nacional:

**Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".**

Neste sentido, conforme estudo realizado por Francisco Secaf Alves Silveira, "(...) prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional",<sup>1</sup> o que, não obstante, implica em vedação à modificação do lançamento "(...) e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito".<sup>2</sup>

A revisão aduaneira prevista pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à

<sup>1</sup> SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013,

Doc. p. 318, assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Aut. p. 319, assinado em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/

08/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJ

O BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

proteção à boa-fé".<sup>3</sup> Assim, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "(...) não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito".<sup>4</sup>

Com base nos estudos de Heinrich Kruse, conclui que, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse oculta do conhecimento do aplicador, "(...) a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem",<sup>5</sup> ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) na verdade poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento". Colocada a questão sob tais premissas, utiliza o seguinte exemplo, em todo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:

"(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146".<sup>6</sup>

Assim, "(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito",<sup>7</sup> não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar.

Para Rubens Gomes de Sousa, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,<sup>8</sup> e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, devera ser estável.<sup>9</sup>

Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão fiscal deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "*Teoria do lançamento tributário*". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.

<sup>8</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição,

1975, p. 108.

<sup>9</sup> Ibidem.

*jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos".<sup>10</sup> Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato".<sup>11</sup>*

*Notícia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "verificação retificativa" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...) retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito".<sup>12</sup> O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".<sup>13</sup> Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa *venire contra factum proprium* de maneira a anular *ex officio* um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento".<sup>14</sup>*

*Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes".<sup>15</sup> Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multiformes".<sup>16</sup>*

Não é diversa da quase sexagenária decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 a jurisprudência contemporânea ao momento da leitura pública deste voto: em igual sentido, o Acórdão nº 3302-002.444 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, em sessão de 25/02/2014, em votação unânime:

#### **"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

*Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007*

**RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.**

**Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.** Segue-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ, no sentido de que **o contribuinte não**

<sup>10</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> *Idem*, p. 134.

<sup>13</sup> *Idem*, p. 135.

<sup>14</sup> *Idem*, p. 136.

<sup>15</sup> *Ibidem*.

<sup>16</sup> *Idem*, p. 137.

*pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito*" - (grifos nossos).

Do acórdão ora referido se extrai o seguinte trecho:

*"(...) a fiscalização entendeu que os produtos importados pela Recorrente não poderiam seguir com a classificação fiscal indicada pela contribuinte no momento do desembaraço. Não há, pelo que consta dos autos, divergência quanto à natureza do produto, que permanece sendo o mesmo, mas à forma como foi classificado. Tal diferença é primordial para se compreender que não houve "erro de fato", o que ocorreria se a fiscalização tivesse indicado que a importação de produto diverso daquele declarado pela Recorrente"* (grifos nossos).

Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Fiscal de Recursos (TFR) editada em 1986:

Tribunal Fiscal de Recursos (TFR) - **Súmula nº 227 de 24/11/1986** - "*A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento*".

O posicionamento sustentado pelo Tribunal Fiscal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como, por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:

“RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO

*"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA REVISÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA ART. 149 DO CTN.*

*A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal. Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior. O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, "quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a*

*qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória", ou seja, quando há erro de direito.*

*Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, arca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem. Divergência jurisprudencial não configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados. Recurso especial improvido" - (STJ - REsp nº 202.958/RJ, Min. Franciulli Netto, publicado em 22/03/2004) - (grifos e destaques nossos).*

No Recurso Especial nº 478.389/PR, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, cujo acórdão foi publicado em 05/10/2007, constou em ementa que "(...) se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão". Este é justamente o caso ora em análise em que, conforme se expôs, contou com mercadorias parametrizadas pelo canal vermelho.

Em idêntico sentido o entendimento do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 1.112.702/SP, cujo acórdão foi publicado em 06/11/2009 nos seguintes termos: "(...) a revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN". Assim, "(...) o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito".

A posição é também reiterada pela jurisprudência ainda mais recente do Superior Tribunal de Justiça, conforme se tem notícia a partir do acórdão a seguir transcrito, do Recurso Especial nº 1.347.324/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, de 14/08/2013:

**“TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMBARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.**

***É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.***

***A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.***

***Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e***

*aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro. 4. Agravo regimental não provido” - (STJ - AgRg no REsp nº 1.347.324/RS – Agravo Regimental no Recurso Especial – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 14/08/13) - (grifos e destaques nossos).*

Observe-se que, em nome da segurança e da previsibilidade das relações jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça chega a adotar a postura extremada de afirmar que sequer o erro de classificação por parte do contribuinte permitiria a alteração do critério jurídico da classificação fiscal:

*“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO DUANEIRO ERRO A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS ATOS RECLASSIFICAÇÃO A MERCADORIA IMPOSSIBILIDADE.*

*O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.*

***O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN. Precedentes.***  
*3. Recurso especial provido” (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaques nossos).*

Sem qualquer pretensão de ingressar no mérito da decisão, há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Decidir de maneira diversa, acatando-se a alteração da classificação fiscal da mercadoria seria agir em completo desprestígio ao trabalho da autoridade aduaneira que efetuou o desembaraço, homologando os dados constantes na declaração de importação.

Luciano Amaro, ao tratar do art. 146 do Código Tributário Nacional, preconiza que o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a fatos geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: “(...) o dispositivo é severo com o Fisco”,<sup>17</sup> que “(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros”,<sup>18</sup> ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados.<sup>19</sup>

E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a

<sup>17</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

<sup>18</sup> *Ibidem*, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

<sup>19</sup> *Ibidem*, 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o que José Maria Arruda de Andrade chama de amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.<sup>20</sup> De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a cinco anos, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo código NCM, sem qualquer óbice ou dificuldade, mesmo pelo canal vermelho de parametrização. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.

Sob o escólio de Humberto Ávila, há de se sustentar que “(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme”.<sup>21</sup> e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável.

Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, acolhe-se o argumento de impossibilidade de revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico, entendendo-se pelo provimento do recurso voluntário neste particular.

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

<sup>20</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142. DocId:32262600  
Aut: PAULO; Editor: Malheiros; 2011; p: 142. Y EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA  
Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Comércio exterior. Interposição fraudulenta. Ocultação.





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

**Processo n°** 10803.000071/2009-67  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.225 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2016  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. E OUTROS  
 FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2007

IMPORTAÇÃO COM RECURSOS DE TERCEIROS. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. PRESUNÇÃO DA OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM. POSSIBILIDADE.

Para fins de equiparação a estabelecimento industrial, presume-se por conta e ordem a operação de importação realizada com recursos de terceiro oculto mediante interposição fraudulenta.

CONTRIBUINTE DO IPI. REAL IMPORTADOR. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DISSIMULADA. POSSIBILIDADE.

Se comprovado que a operação de importação por conta e ordem foi dissimulada, mediante utilização de interposta pessoa, o real importador assume a condição de contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial.

IMPORTADOR EQUIPARADO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. OBRIGATORIEDADE.

Na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento, o contribuinte do IPI equiparado a estabelecimento industrial está sujeito ao cumprimento da obrigação principal, consistente no pagamento do tributo devido, e das obrigações acessórias, especialmente, a emissão de notas fiscais com o lançamento do IPI e a escrituração de livros fiscais.

CRÉDITO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. APROPRIAÇÃO PELO REAL IMPORTADOR. POSSIBILIDADE.

Por força do princípio da não cumulatividade, na apuração do IPI a pagar, o real importador pode apropriar como crédito o valor de IPI pago no desembaraço aduaneiro, para fim de dedução do valor do IPI devido na

operação de saída do produto importado por conta e ordem do seu estabelecimento.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2007

**PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO E A INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL.**

Em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se comprovada a existência de fraude ou simulação e a inexistência de pagamento antecipado, a contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS PELA PESSOA JURÍDICA. COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. POSSIBILIDADE.**

As pessoas físicas e jurídicas que, informalmente, tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário lançado em nome contribuinte formal pessoa jurídica.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM DAS PESSOAS FÍSICAS QUE COMANDAM, DE FATO, A PESSOA JURÍDICA. PRÁTICA DE ATOS FRAUDULENTOS. CABIMENTO.**

1. Uma vez comprovado nos autos que as pessoas físicas, ausentes do contrato social da pessoa jurídica atuada, eram seus verdadeiros controladores, dirigentes e beneficiários do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária às mesmas pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, porque caracterizado interesse direto nas operações econômicas que geram as respectivas obrigações tributárias.

2. O interesse comum dos responsáveis solidários fica evidente quando se verifica que eles exerciam o controle de todas as operações gerenciais/comerciais/financeiras efetuadas pela sociedade empresária atuada, desde as operações desenvolvidas no exterior até os procedimentos de importação das mercadorias e venda dessas no mercado nacional e percebiam o lucro advindo desta atividade.

**SOLIDARIEDADE PASSIVA POR INFRAÇÃO. CONCURSO NA PRÁTICA E NOS BENEFÍCIOS. POSSIBILIDADE.**

A pessoa física ou jurídica que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS VENCIDOS. LEGALIDADE.**

Após o vencimento, os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) devem ser acrescidos dos juros moratórios, calculados com base na variação da Taxa Selic (Súmula Carf nº 4).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2

MULTA QUALIFICADA. COMPROVADA A FRAUDE MEDIANTE SIMULAÇÃO E CONLUÍO. APLICAÇÃO SOBRE A TOTALIDADE OU DIFERENÇA TRIBUTO APURADA. POSSIBILIDADE.

Se comprova a fraude mediante simulação e conluio é devida aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada sobre a totalidade ou diferença de tributos apurados em procedimento de fiscalização.

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2007

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade a decisão primeira instância em que apreciada todas as razões de defesa suscitadas pelos impugnantes contra todas as exigências consignadas no auto de infração de forma fundamentada e motivada.

AUTO DE INFRAÇÃO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, o Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com observância dos requisitos legais e ciência regular do sujeito passivo, que exerceu plena e adequadamente o direito defesa.

NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS REGULARMENTE CIENTIFICADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há cerceamento do direito de defesa, se após a conclusão do procedimento fiscal foi oportunizado e exercido adequadamente o direito de defesa por todos os sujeitos passivos solidários.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DADOS INTERNOS SUFICIENTES. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. DESNECESSIDADE.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46).

PROVA EMPRESTADA. DIÁLOGOS DE ESCUTA TELEFÔNICA. COMPARTILHAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. VALIDADE.

É válida a prova carreada aos autos do processo administrativo fiscal extraída de escuta telefônica se a coleta e o repasse à fiscalização da RFB foram judicialmente autorizados.

**ESCUTA TELEFÔNICA. REPRODUÇÃO INTEGRAL DOS DIÁLOGOS. DESNECESSIDADE.**

Somente os diálogos telefônicos regularmente interceptados por autorização judicial relevantes para a instrução probatória devem ser reproduzidos e coligidos aos autos do processo administrativo fiscal.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. REALIZAÇÃO PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO. POSSIBILIDADE.**

Se os elementos probatórios coligidos aos autos revelam-se suficientes para formação da convicção do julgador acerca das questões fáticas, a realização de diligência ou a produção de prova pericial torna-se prescindível.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso Voluntário do Sr. Luiz Scarpelli Filho. Por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguidas pelas Recorrentes e o pedido de diligência apresentado, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, que reconhecia a nulidade do Auto de Infração em face da invalidade das provas colacionadas aos autos. Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para reconhecer o direito da empresa Mude Comércio e Serviços Ltda. de deduzir, do valor do crédito tributário constituído no Auto de Infração, o valor do IPI destacado na nota fiscal de venda do importador, parcialmente vencido o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, que negava provimento ao Recurso; o Conselheiro Walker Araújo, que, além do provido, excluía do polo passivo a empresa Cisco do Brasil Ltda. e o Sr. Carlos Roberto Carnevali; o Conselheiro Domingos de Sá, que, além do provido, excluía pólo do passivo a empresa Cisco do Brasil Ltda., o Sr. Carlos Roberto Carnevali e o Sr. Marcílio Palhares Lemos e afastava a incidência de juros de mora sobre as multas; e a Conselheira Sarah Linhares que, além do provido, afastava a incidência de juros de mora sobre as multas. A Conselheira Lenisa Prado se declarou impedida. O Conselheiro Domingos de Sá fará declaração de voto. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Fez sustentação oral: o Dr. Paulo Sehn - OAB 108.361/SP; o Dr. Flávio Eduardo Carvalho - OAB 20.720/DF; o Dr. Mário Franco - OAB 140.284/SP; e o Procurador Miquierlam Chaves Cavalcante - AOB 19.135/CE.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Dêroulède, José Luiz Feistauer de Oliveira, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

**Relatório**

Trata-se de auto de infração (fls. 1529/1563), em que formalizada a cobrança do crédito tributário no valor total de R\$ 2.642.340.486,49, correspondente a exigência (i) do

Documento assinado digitalmente conforme a MP nº 2.200-2 de 24/04/2004, e o Decreto nº 7.716/2011. Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4

IPI do período 01/01/2004 a 31/10/2007, que, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros moratórios calculados até 30/11/2008, resultou na importância de R\$ 888.822.267,20, e (ii) da multa regulamentar de 100% (cem por cento) do valor das mercadorias, por entrega a consumo de produto de procedência estrangeira importado irregular ou fraudulentamente, no valor de R\$ 1.753.518.219,29.

Por falta de competência da DRJ Ribeirão Preto/PB, para julgamento da referida multa regulamentar, por meio do Termo de Transferência de Crédito Tributário de fl. 47394, a respectiva parcela do crédito foi transferida para os autos do processo nº 16151.720.068/2011-86. Como permaneceu nestes autos apenas a cobrança do IPI e respectivos consectários legais, o presente julgamento se restringirá ao litígio concernente à matéria remanescente.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 494/1085, o procedimento fiscal em apreço decorreu do trabalho realizado pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da Receita Federal, em conjunto com a Polícia Federal, desenvolvido no âmbito do Procedimento Criminal Diverso nº 2005.61.009285-1, instaurado perante a 4ª Vara Federal Criminal da 1ª Subseção Judiciária de São Paulo/SP, com o objetivo de investigar a regularidade da “a logística de importação e distribuição de produtos eletro-eletrônicos e de telecomunicações da empresa norte-americana CISCO SYSTEM INC”.

Além da contribuinte Mude Comércio e Serviços Ltda., doravante denominada de MUDE, forma incluídos no polo passivo da autuação como responsáveis solidários, a pessoa jurídica Cisco do Brasil Ltda., as seguintes pessoas físicas: Fernando Machado Grecco; Marcelo Naoki Ikeda; Marcílio Palhares Lemos; Moacyr Álvaro Sampaio, Hélio Benetti Pedreira; Gustavo Henrique Castellari Procópio; José Roberto Pernomian Rodrigues; Luiz Scarpelli Filho; Pedro Luis Alves Costa; Reinaldo de Paiva Grillo; Carlos Roberto Carnevali, Cid Guardia Filho e Ernani Bertino Maciel.

Segundo a fiscalização, as referidas pessoas físicas e pessoa jurídica, integrantes do Grupo CISCO/MUDE, foram consideradas responsáveis solidárias porque, nos termos do art. 124, I, do CTN, elas tinham interesse comum na situação que constitutiva do fato gerador do IPI cobrado, em razão dos fatos apurados no curso das investigações promovidas no âmbito da Operação Persona (Relatório RFB/IPEI BA 2007.0005) e do presente procedimento fiscal, em que ficou comprovado que: a) os citados responsáveis solidários tinham conhecimento da interposição fraudulenta; b) houve conluio entre os componentes do grupo, com o objetivo de sonegação fiscal; c) as citadas pessoas físicas eram sócios reais ou ocultos da MUDE; e d) todos os integrantes do grupo contribuíram para o sucesso da fraude e obtiveram ganhos ilícitos significativos.

O *modus operandi* do esquema de fraude nas operações de importação planejado e implementado pelo “Grupo MUDE” foi descrito pela fiscalização com seguintes dizeres, *in verbis*:

*No comando do esquema operacional de importações, encontram-se os principais dirigentes das empresas CISCO DO BRASIL LTDA e da sua distribuidora, MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e ainda, juntando-se a estes, outras pessoas físicas e jurídicas especificadas ao longo deste Termo Fiscal, notadamente no capítulo III, que montaram uma seqüência de operações para ocultação do real importador, simulando a*

ocorrência de importação direta ou própria em nome das terceiras pessoas jurídicas interpostas, quando, na verdade, as importações ocorriam por conta e ordem da própria MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

Através deste esquema, atingiam-se os objetivos nas metas de vendas na América Latina da empresa norte-americana CISCO SYSTEM INC., colocando seus produtos eletro-eletrônicos e de telecomunicações no mercado nacional, reduzindo drasticamente e ilegalmente a tributação do IPI e demais tributos federais e estaduais incidentes. Desta forma, indiscutível a grande vantagem na competitividade comercial, além, é óbvio, da subtração de recursos ao erário público.

Conforme já explicitado, as fraudes visavam a ocultação dos reais adquirentes e beneficiários das operações de comércio exterior, MUDE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA e CISCO DO BRASIL LTDA, através da **estrutura de importação fraudulenta** baseada na criação de **empresas interpostas** entre os extremos da cadeia logística (fabricante/real exportador e real importador/adquirente). Obscurecendo-se ainda mais os fatos reais, o grupo optou por criar o chamado "**duplo grau de blindagem**", ou seja, além da criação do importador e exportador interpostos, o grupo também criou distribuidores interpostos no Brasil e nos Estados Unidos.

Essas empresas interpostas, normalmente tinham seus quadros societários compostos por **empresas offshore** (sediadas em paraísos fiscais) e/ou **pessoas desprovidas de recursos econômicos** - vulgarmente denominadas "**laranjas**", como pedreiros, ambulantes, operadores de telemarketing, auxiliares de escritório, ferramenteiros etc., conforme será exposto ao longo do presente Termo.

O modelo de interposição utilizado pelo grupo CISCO/MUDE permitiu a eles (reais importadores e adquirentes) atuarem no comércio exterior sem sujeitar-se a qualquer controle exercido pela Receita Federal do Brasil - RFB. **Todas as nacionalizações foram declaradas ao Fisco como importações realizadas por conta própria das importadoras interpostas, quando na realidade são operações por conta e ordem de terceiros (MUDE/CISCO). O real importador e adquirente, portanto, permanecia oculto ao Fisco.** (grifos do original)

O lançamento do IPI e consectários legais em apreço foi realizado com base nos seguintes fundamentos:

- a) as operações de compra dos produtos importados no mercado interno foram simuladas, com finalidade de ocultar as reais operações de importação realizadas pela MUDE por intermédio de interpostas pessoas em situação irregular;
- b) a contribuinte MUDE foi equiparada a estabelecimento industrial, nos termos do art. 9º, I, do Decreto 4.544/2002 (RIPI/2002), por ser a real importadora das mercadorias, uma vez que incidira nas condutas definidas no art. 27 da Lei 10.637/2002, combinado com o art. 79 da Medida Provisória 2.158-35/2001; e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6

c) comprovada a fraude, mediante interposição fraudulenta na operação de importação, e não lançados e recolhidos IPI devido na operação de saída/revenda dos produtos no mercado interno, a multa de ofício aplicada foi qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/1996.

Cientificados da autuação, em sede de impugnação, a autuada e os responsáveis solidários apresentaram impugnações, cujas razões de defesa foram resumidas no relatório encartado na decisão de primeiro grau, nos termos que seguem transcritos:

#### *1. IMPUGNAÇÃO. MUDE COMERCIO E SERVIÇOS LTDA*

*Regularmente cientificada da autuação, em 21/12/2009, conforme consta do auto de infração (fls. 1543), a empresa ingressou com impugnação na qual, após explanação sobre o modelo de negócio adotado, alegou, em preliminar, que o fato de a empresa ter sido alvo de operação policial, com interceptação de ligações telefônicas e de mensagens telemáticas, não pode influenciar a análise da impugnação, que deve ser julgada nos moldes da legislação aplicável, o que certamente acarretará a declaração de insubsistência do auto de infração. Alertou, ainda, que a ausência dos elementos da impessoalidade e da imparcialidade nos atos administrativos (auto de infração e decisão administrativa) acarreta sua nulidade.*

*Em síntese, também em preliminar, fez as seguintes considerações:*

##### **1.1 CERCEAMENTO DEFESA:**

*A empresa alegou cerceamento de seu direito de defesa, por ter solicitado cópias dos autos (documentos) e estas não terem sido disponibilizadas até a data da impugnação.*

*Acrescentou que recebeu simultaneamente a ciência de diversos autos de infração, nos últimos dias do ano fiscal, com prazos para impugnação praticamente idênticos e esse fato juntamente com a obtenção de cópias do processo que continha 17 mil páginas de documentos impediu o exercício do contraditório e da ampla defesa, na medida em que a empresa não pode confrontar as acusações do Termo de Verificação Fiscal com os documentos que compõe o auto. E que, as provas que sustentam as acusações de fraude, simulação e conluio são justamente aquelas que foram indevidamente utilizadas no processo administrativo fiscal, de modo que a contestação somente poderá ocorrer com a devida análise do conjunto probatório.*

##### **1.2 NULIDADE DAS PROVAS:**

*Alegou que as provas que fundamentaram a autuação foram colhidas nos autos do procedimento criminal no âmbito da operação policial deflagrada em conjunto com a Receita Federal do Brasil e, sendo assim, por terem sido obtidas com o único objetivo de instruir ação criminal, jamais poderiam ser utilizadas no processo administrativo fiscal, violando o artigo 5º da Constituição Federal, incisos X, XI e XII, devendo a D.*

*Turma Julgadora determinar a desconstituição do crédito tributário.*

*A quebra do sigilo das informações pessoais somente poderá ser admitida por ordem judicial e para fins de investigação criminal ou instrução processual penal (Lei nº 9.296/96). A indevida utilização dessas provas implica considerar também os mecanismos à disposição da defesa no âmbito criminal, transportando-se aquele contraditório especialíssimo para o bojo do procedimento fiscal, o que se mostra totalmente inviável.*

*Por conseguinte, a D. Turma Julgadora deve deixar de reconhecer a validade das provas colhidas no âmbito criminal no presente processo administrativo reconhecendo, assim, que o auto de infração carece de “fundamentação fático-probatória” e determinando-se seu cancelamento.*

### **1.3 AUSÊNCIA DE RELAÇÃO ENTRE AS PROVAS E O LANÇAMENTO:**

*Suscitou que as provas colecionadas nos autos referem-se a períodos diferentes daqueles tratados no auto de infração (janeiro de 2004 a outubro de 2007), porquanto as ligações e e-mails coletados para comprovação do “esquema fraudulento de importações”, ocorreram no ano de 2007, sem qualquer relação com os fatos geradores do presente auto. É princípio basilar de direito que as provas devam ter relação direta com os fatos tidos como infracionais, não se admitindo que tais documentos sejam base para a constituição do crédito tributário do ano de 2003, nem para a aplicação da multa agravada.*

### **1.4 AUTUAÇÃO COM BASE EM SUPOSIÇÕES - NULIDADE DO PROCEDIMENTO:**

*Argumentou que, de acordo com a doutrina, para que haja o lançamento tributário se faz necessário que a descrição do fato contido no auto de infração seja bastante clara e objetiva, não se admitindo presunções, de forma que não parem dúvidas acerca da ocorrência do fato e que haja a completa subsunção desse fato à norma jurídico-tributária, sob pena de nulidade do lançamento, não se permitindo aplicar qualquer tipo de punição com base em presunções.*

*E que sendo assim, a aplicação de sanções depende de prova que deve ser exaustivamente promovida pelo fisco, de forma a convencer, por meios não indiciários, mas diretos, o julgador quanto da procedência do alegado. Trata-se de uma proteção estabelecida em favor da liberdade e do patrimônio do contribuinte, que não pode ser punido com base em presunções. Portanto, comete a fiscalização uma ilegalidade ao exigir da impugnante tributos e multas sobre um fato jurídico presumido (supostas irregularidades nos processos de importação do ano-base de 2003) e não provado, mormente quando se verifica que a impugnante jamais antecipou valores às importadoras.*

*Necessário para que o auto de infração possa subsistir que a fiscalização comprove, documentalmente, por meios diretos e não indiretos (presuntivos) a alegada intenção de ocultar o real adquirente das mercadorias, ante toda a documentação que lhe*

*foi apresentada, ou ainda, que tivesse comprovado a ocorrência da realização de atos simulados, o que também não foi feito, pois, ao contrário, o que se verificou foi que nenhum dos atos praticados poderia ser considerado ilícito ou ilegal.*

#### **1.5 IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA:**

*O auto de infração foi lavrado com base em prova emprestada, produzida no âmbito criminal, o que não é admitido, já que a fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a administração pública, dentre os quais destaca-se o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, os agentes fiscais jamais poderiam lavrar os autos sem fazer levantamento e exame completo de toda a documentação contábil das empresa que participaram da fiscalização.*

*O Conselho de Contribuinte tem entendimento de que não se pode utilizar prova emprestada, cancelando o lançamento lavrado nessa situação.*

#### **1.6 DA NULIDADE DA TRANSCRIÇÃO DAS PROVAS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:**

*Fácil notar a absoluta manipulação dos supostos meios de prova que, além de muitas vezes serem objeto de conclusões sem qualquer fundamento ou relação com o documento a que se faz referência, nunca são transcritos em sua totalidade. Na quase totalidade das transcrições a fiscalização sequer transcreveu o diálogo, utilizando-se, como meio de prova, mera descrição ou resumo da conversa a partir das impressões dos próprios Auditores Fiscais. Impossível não notar a facilidade com que se pode manipular esse procedimento “probatório”, configurando claro e evidente cerceamento do direito à ampla defesa.*

#### **1.7 INSUBSISTÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DE IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA:**

*A alegação de prática de uma série de operações comerciais simuladas com objetivo de fraudar o fisco não possui a mínima fundamentação, seja porque (i) nem a impugnante, nem os importadores operavam exclusivamente com produtos da CISCO, de modo não fazer qualquer sentido a acusação de que se tratava de uma organização sob comando único; (ii) a simulação, além de não existir e, por consequência, não ter sido documentalmente comprovada, seria relativa a períodos diferentes daqueles que foram autuados e (iii) não existe qualquer fraude ao Fisco, já que não houve prova de que as operações comerciais realizadas pela impugnante geraram redução de carga tributária (haveria a necessidade de considerar que o importador, na forma como realmente ocorreu a operação, recolheu o PIS e a Cofins sobre o total das vendas realizadas, ao passo que, na hipótese de importação por conta e ordem, a base de cálculo das operações do importador seria simplesmente o preço do serviço).*

*Acrescentou que as acusações sobre o suposto adiantamento de valores, bem como o suposto acompanhamento da cadeia por parte da impugnante, como justificativas da interdependência, nada mais são que frutos de uma visão equivocada do modelo just in time, o qual se funda na intensa e rápida interação entre os membros da cadeia produtiva e, em última hipótese, se fosse possível dizer que um ou mais agentes controlavam a cadeia de distribuição, sem dúvida tais agentes somente poderiam ser o fabricante ou o usuário final, pois são esses agentes que “empurram e puxam” a cadeia produtiva.*

*Outro ponto que demonstra a improcedência das acusações refere-se às acusações de que as importações foram realizadas por empresas offshore ou desprovidas de recursos econômicos, pois cada importação realizada convalida a existência das empresas importadoras, já que a Receita Federal autorizava o desembaraço aduaneiro sem qualquer óbice à operação. Também é de se observar que utilizando o critério adotado pela Fiscalização, a maioria das empresas poderiam ser caracterizadas como interpostas, pois é sabido que uma empresa com grande volume de operação não precisa, necessariamente, ter sócios de grande poder aquisitivo.*

*Ademais, a prova sobre a existência regular dos importadores cumpre a eles (importadores) e não à impugnante.*

*Questão relevante também diz respeito à contabilidade da impugnante. Por um lado o Fisco afirma que se trata de contabilidade imprestável, que não espelha verdadeiramente os fatos contábeis ocorridos, registrando apenas a simulação das operações, mas por outro, aproveita os valores das saídas das mercadorias, constantes das notas fiscais, para exigir o IPI e a multa objeto do AI, sem efetuar o arbitramento previsto no artigo 138 do Regulamento do IPI.*

*O questionamento que se faz é se faria sentido estruturar uma operação com suposto objetivo de economizar tributos se, por outro lado, haveria tantas outras incidências tributárias (PIS, Cofins, etc...). O preço das mercadorias vendidas pela impugnante é maior do que o praticado pelos concorrentes, fazendo a diferença dos serviços a velocidade e a segurança oferecidas pela impugnante.*

### **1.8 DA DESMISTIFICAÇÃO DA LINGUAGEM COLOQUIAL UTILIZADA NAS MENSAGENS TELEMÁTICAS E CONVERSAS TELEFÔNICAS.**

*A expressão “antecipação de pagamentos”, que aos olhos da Fiscalização trata de antecipação de recursos aos importadores, na realidade nada mais é do que o pagamento antecipado de faturas a vencer, mas de mercadorias já entregues, recebidas e com o pagamento em aberto.*

*Ressalte-se, uma vez mais, que nunca houve financiamento das importações por parte da impugnante.*

*Outra interpretação incorreta diz respeito ao verbete “comissão” que não se trata de remuneração paga aos importadores pelos serviços prestados aos reais adquirentes,*

conforme entendeu a Fiscalização, mas ao percentual de adicional de preço praticado por cada fornecedor de mercadorias.

As alegações de **MÉRITO** são transcritas resumidamente a seguir:

**1.9 DA INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS E DA INDEVIDA EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL:**

Jamais poderia prevalecer a acusação de antecipação de recursos aos Importadores tendo em vista que não houve, por parte da Fiscalização um levantamento individualizado da movimentação de recursos para pagamento da aquisição de mercadorias CISCO. Analisando a planilha elaborada pelo fisco no intuito de demonstrar a antecipação de recursos, não se verifica nenhuma coluna dedicada à operação de compra e venda de mercadorias, tampouco à sua aquisição e entrada no estabelecimento. Ademais constata-se que não houve qualquer antecipação de recursos, já que a operação se deu num mesmo dia (14/04/2003). Também é fato de que o trabalho fiscal não poderia se ater à verificação de uma única operação de aquisição de mercadorias feita pela impugnante, necessário que fosse produzida prova material individualizada para cada uma das operações de compra praticada pela impugnante, demonstrando a ocorrência das supostas irregularidades. Ademais, se fosse válido tal documento ele faria prova em favor da impugnante já que o total das despesas do fornecedor (até o dia 10 de setembro de 2003) soma R\$ 2.002.193, ao passo que, em 25/09/2003 a impugnante teria depositado a quantia de R\$ 1.685.255,95, o que demonstraria que não ocorreu qualquer antecipação de recursos e que o fornecedor tinha recursos próprios para arcar com suas operações.

Nos termos do artigo 276 do RIR/99, a escrituração mantida com observância das disposições legais FAZ PROVA A FAVOR DO CONTRIBUINTE dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Assim, a declaração de vontade consubstanciada nos documentos emitidos pelas importadoras, devidamente registrados na contabilidade como compra e venda de mercadorias, não havendo impedimento para tanto e sendo os agentes capazes e lícito o objeto é hábil para comprovar o fato.

A principal prova da antecipação de recursos é uma planilha apócrifa e alterada pela d. fiscalização. Esse documento não é hábil e idôneo para justificar a atuação, uma vez que o direito não pode se pautar em suposições.

Os importadores figuram como legítimos compradores dos produtos CISCO pois a operação foi realizada com obediência ao Ato Declaratório Interpretativo nº 07/02 – legítima compra de mercadorias nacionalizadas. Caso não tivessem agido desta forma, estariam sujeitos ao PIS e a Cofins sobre a totalidade das operações com o acréscimo de juros de multa de até 150% do valor do tributo lançado. Por conseguinte, não se pode aplicar à

*impugnante qualquer penalidade, já que ela e os importadores trataram as suas operações em conformidade com ato administrativo válido. Mudanças de posicionamento do Fisco em razão de determinada matéria não pode acarretar a autuação do Contribuinte quando este seguiu à risca as instruções daquele órgão.*

#### **1.10 DEMONSTRAÇÃO DOS PAGAMENTOS:**

*A impugnante realizou minucioso levantamento em sua contabilidade considerando a data de entrada das mercadorias adquiridas em 2003, o dia em que foi emitida a cobrança e o que em que realmente foi quitada a operação de compra e venda, no qual restou constatado que NUNCA HOUVE ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS POR PARTE DA IMPUGNANTE PARA FINANCIAR O IMPORTADOR, mas tão-somente pagamentos de faturas antes do vencimento (doc. 08).*

*A impugnante solicitou realização de PERÍCIA contábil, conforme laudo em anexo (doc. 09), que afirmou não ter havido antecipação de recursos aos fornecedores.*

#### **1.11 DA AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO PRÓPRIO (IN/SRF Nº 228/02) PARA A CONSTATAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA:**

*A legislação estabeleceu procedimento específico para a verificação da origem dos recursos utilizados nas operações com do comércio exterior, a Portaria MF nº 350/2002 e IN SRF nº 228/2002, esta estabelecendo instauração de procedimento especial de verificação da origem dos recursos sem a qual o auto é nulo. Tal procedimento prévio não foi praticado pelas autoridades fiscais, não podendo subsistir a autuação lavrada.*

*Ao analisar o cadastro das empresas mencionadas na peça fazendária como sendo as importadoras e distribuidoras, verifica-se três situações distintas: (i) inaptidão do CNPJ da BRASTECH em 14/01/2008; (ii) suspensão do CNPJ da ABC Industrial da Bahia Ltda. em 16/03/2009; e (iii) todos os demais CNPJ estão ativos.*

*Fato é que, à época das aquisições, não havia qualquer declaração de inaptidão ou de suspensão, não podendo o Fisco considerar que aquelas operações teriam sido praticadas de forma irregular.*

*Todos os importadores detinham o “RADAR” e todas as importações foram objeto de registro das respectivas DI.*

#### **1.12 DA IMPROCEDÊNCIA DA ALEGAÇÃO DE QUE AS IMPORTADORAS E AS DISTRIBUIDORAS SÃO EMPRESAS DE “FACHADA”**

*A impugnante procurou as empresas envolvidas para obter elementos que corroborassem sua convicção acerca da idoneidade de seus fornecedores, trazendo aos autos documentos que comprovam a regularidade de suas atividades.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

12

**1.13 DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA E SOBRE A MULTA EQUIVALENTE AO VALOR DAS MERCADORIAS.**

*Não pode prosperar a incidência de juros sobre as multas lançadas no presente auto, pois a partir do vencimento do prazo para recolhimento do crédito tributário apurado no AI, as autoridades fiscais certamente computarão juros de mora sobre a multa de ofício e sobre a multa de 100% do valor das mercadorias, não obstante os juros que já incidem sobre o valor da obrigação principal. Tal procedimento é ilegal.*

**1.14 DA INEXISTÊNCIA DE CONTROLE - ACOMPANHAMENTO NATURAL DE MERCADO PARA QUALQUER CADEIA DE COMÉRCIO.**

*As acusações acerca do suposto acompanhamento da cadeia de negócios por parte da impugnante, como justificativas da interdependência, nada mais é do que uma visão equivocada do modelo **just in time**, o qual se funda na intensa e rápida interação entre os membros da cadeia produtiva e, em última hipótese, se fosse possível dizer que um ou mais agentes controlavam a cadeia de distribuição, sem dúvida tais agentes somente poderiam ser o fabricante ou o usuário final, pois são esses agentes que “empurram e puxam” a cadeia produtiva.*

**1.15 NÃO COMPROVAÇÃO DE SUBFATURAMENTO - BANALIZAÇÃO DO CRIME.**

*A fiscalização não perdeu a oportunidade de acusar a impugnante de promover o subfaturamento nas operações de importação, como se ela fosse a real importadora dos produtos comprados de seus distribuidores e verdadeira chefe de uma quadrilha de criminosos, unidos para fraudar o Fisco. Para este fato a fiscalização desrespeitou a personalidade jurídica de incontáveis empresas, taxando-as de interpostas e, seus sócios, de “laranjas”. Não pode a fiscalização agir com tamanha irresponsabilidade e despreparo, com acusações infundadas, feitas sem qualquer prova ou por meio de provas manipuladas. Obvio que este tipo de procedimento macula a atuação de vício insanável e a torna absolutamente nula.*

**1.16 DA AUSÊNCIA DE FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONCLUSÃO - INAPLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA DE 150%:**

*A matriz legal da multa agravada foi revogada pelo artigo 40 da Lei nº 11.488/2007 de modo que não poderá prevalecer qualquer cobrança com fundamento legal em dispositivo revogado expressamente.*

*Ainda que houvesse alguma simulação nas operações realizadas pela impugnante, esta não configuraria, por si só, a hipótese de aplicação da multa agravada, pois, para que esta multa possa ser exigida é necessário que a fiscalização demonstre que as operações foram feitas com evidente intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ou seja, que*

*a empresa intencionalmente adotou uma conduta com o objetivo de fraudar.*

*No Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização sequer mencionou ter havido dolo e má-fé, não se preocupando em provar o fato.*

**1.17 DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR CRÉDITOS DE IPI.**

*Como não se pode falar em fraude, simulação ou conluio, verifica-se que parte do crédito tributário constituído nos autos (ano de 2004) foi atingida pela decadência, prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.*

**1.18 VALOR TRIBUTÁVEL**

*A impugnante também argumentou quanto à obrigatoriedade de o fisco em arbitrar o valor tributável do IPI e o valor das mercadorias para fins de apuração dos tributos na importação, ao constatar a suposta idoneidade dos documentos fiscais e a interposição fraudulenta nas operações de importação, fato previsto no artigo 148 do CTN, aplicável sempre que o valor ou o preço de bens, direitos ou serviços sejam omitidos ou não mereçam fé das declarações ou os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, ou os documentos emitidos por este ou por terceiro legalmente obrigado.*

**1.19 ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO.**

*Ao exigir do impugnante o pagamento do IPI e das multas, o Fisco identificou incorretamente o sujeito passivo, o que acarreta a nulidade do auto de infração.*

*No entendimento consolidado no E. Conselho, nos casos em que houver operação por conta e ordem, o estabelecimento que será equiparado a industrial será aquele que realmente financiar a operação.*

*Em sendo assim, no caso de prevalecer o entendimento que houve importação por conta e ordem, jamais poderia ser equiparada a industrial a impugnante, pois, em última análise, a fiscalização entendeu que quem financiava a operação com produtos Cisco System INC., seja diretamente, seja pela CISCO Capital ou GE Capital, era a CISCO.*

*Por outro lado, a situação abordada nos autos é exatamente igual à tratada no caso da empresa TELECON. No entanto, no caso presente, o Fisco lavrou o auto de infração contra a impugnante (equiparando-a a industrial) e, no caso da TELECON, o auto de infração foi lavrado contra o destinatário final das mercadorias.*

**1.20 DA AUSÊNCIA DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO IPI. OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE:**

*O Fisco, para exigência do tributo devido, equiparou a impugnante a estabelecimento industrial e exigiu-lhe o IPI sobre*

*o valor total das mercadorias vendidas, considerando como crédito apenas as entradas à título de devolução, não considerando como crédito o montante do IPI pago nas operações anteriores, devidamente lançados nas notas fiscais de aquisição, em clara ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto. Caso a fiscalização tivesse utilizado os créditos de IPI na entrada, o valor deste crédito seria de cerca de R\$ 28.053.185,52, o que resultariam um IPI supostamente devido de R\$ 216.503,48.*

*Tal ato se deu sob a alegação de que tais créditos foram considerados como custo na apuração do IRPJ e da CSLL, fato sequer provado nos autos.*

*E mesmo que houvesse esta demonstração, caberia a fiscalização "demonstrar que o reflexo tributário desse procedimento é exatamente o mesmo do que o creditamento do IPI" e o lançamento da diferença destes impostos e contribuições e não desconsiderar o crédito do IPI.*

### **1.21 ILEGALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC:**

*Não pode prosperar a cobrança dos juros moratórios mediante a utilização da taxa selic, já que sua fixação visa a remuneração do investidor e não para ser aplicada como sanção por atraso no cumprimento de uma obrigação. Ademais, deve-se ressaltar que a referida taxa não foi criada e definida em lei, mas por Resolução do Banco Central do Brasil, o que ofende o princípio constitucional da legalidade, bem como ao disposto no artigo 161, § 1º, do CTN.*

### **1.22 PEDIDO DE PERÍCIA E PEDIDO DE DILIGÊNCIA.**

*Por fim, com respaldo no disposto no artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72 e no artigo 11 da Portaria RFB nº 10.875/2007, solicitou realização de perícia para que se comprovem todos os argumentos anteriormente delineados, nomeando como perito o Sr. Luiz Fernando Lyra Magalhães, contador e indicando quesitos:*

- a) se houve adiantamento de recursos;*
- b) apurar os créditos de IPI nas operações anteriores as praticadas pela impugnante e calcular o montante que seria devido a título de IPI considerando tais créditos;*
- c) esclarecer se, de fato, havia o endividamento da impugnante frente a seus fornecedores e como se registrou esse endividamento.*

*Também solicitou a realização de diligência, para que se comprovem todos os argumentos anteriores, solicitando às autoridades fiscais que respondam aos seguintes quesitos:*

- a) verificar, perante a WHAT'S UP, mediante análise, se houve, durante o período compreendido pela autuação, algum pagamento da impugnante para tal empresa;*

b) averiguar contra quem a WHAT'S UP, no período compreendido no AI, emitia suas faturas e qual era o serviço por ela prestado e,

c) elaborar relação identificando os nomes dos adquirentes finais das mercadorias CISCO e respectivos valores. Após, identificar nas notas fiscais de saída emitidas pela impugnante as vendas dos produtos encomendados por intermédio das purchase orders . Por fim diligenciar junto aos encomendantes para que eles relacionem as notas fiscais de saída para os usuários finais.

Em 06/05/2010, a empresa encaminhou os documentos de fls. 27.905 a 28.202, solicitando , com fulcro no artigo 16, § 4º, a e § 5º do Decreto nº 70.235/72, a juntada do anexo: Relatório de Análise de Créditos de IPI 2007 (doc. 02), elaborado pela empresa M/Legate Soluções Empresariais, relativamente aos créditos do IPI de 2007, que comprova créditos no montante de R\$ 75.962.547,95

Em 19/10/2010 a empresa encaminhou os documentos de fls 28.297 a 28.804 solicitando, com fulcro no artigo 16, § 4º, a e § 5º do Decreto nº 70.235/72, a juntada de provas que contradizem a alegação do Fisco que as empresas envolvidas eram “tudo uma coisa só” e comprovam a existência das importadoras, inclusive, demonstrando sua personalidade jurídica respeitada pelo próprio Fisco em atuações aduaneiras.

Na mesma data juntou Pareceres dos professores Paulo de Barros Carvalho e Eurico Marcos Diniz de Santi, analisando o modelo de negócio adotado pela empresa.

## **2. IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS**

### **2.1 CISCO DO BRASIL.**

A empresa CISCO apresentou, em 26/01/2010, impugnação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, protestando pela posterior juntada de elementos de prova. Fez, em resumo, as seguintes considerações:

#### **2.1.1 DO MODELO NEGOCIAL DA CISCO:**

A CdB, ora impugnante, é uma subsidiária da CSI e foi constituída em 1994 para desenvolver, basicamente, atividades de suporte de pré-venda, serviços relativos à geração de demanda e fornecimento de partes para reposição em virtude de garantia.

O modelo de negócios, padrão do grupo Cisco em mais de 80 países e também adotado pela maioria de seus concorrentes, consiste basicamente em um sistema de vendas indiretas (“channel partner program” ou “canais de distribuição”), segundo o qual os produtos de sua fabricação são distribuídos por terceiros não-relacionados (parceiros). As vendas realizadas nos USA de forma transparente e segundo as regras do “Incoterms”. O preço de venda dos produtos Cisco era determinado em total consistência com a política global de descontos do grupo (que geralmente concede abatimentos



*processo é igualmente regular e corriqueiro, constituindo, na verdade, uma das atividades previstas contratualmente, pela qual a impugnante é remunerada pela CSI, além dos serviços de suporte de marketing e vendas e assistência técnica e treinamento.*

#### 2.1.2 DAS PROVAS:

*Nenhuma das provas colididas pela fiscalização demonstra qualquer fundamento para invocar a sujeição passiva solidária e tampouco qualquer conhecimento por esta quanto aos alegados fatos fraudulentos que teriam sido cometido pela Mude. A maioria das provas coligidas se refere à Mude e a terceiros, não à impugnante e tampouco se refere ao período atuado;*

*Invalidade das provas emprestadas e do cerceamento de defesa decorrente da violação do contraditório e da ampla defesa na formação da prova;*

*O procedimento criminal nº 2005.61.81.009285-1 foi instaurado exclusivamente em desfavor das pessoas físicas investigadas, não havendo evidências de contraditório envolvendo as pessoas jurídicas envolvidas. Não foi concedido à impugnante, no processo criminal a oportunidade de examinar formalmente, em juízo, o conteúdo das gravações, alegar incoerências, requerer a verificação de sua autenticidade, entre outros, como ocorreria se parte ela fosse de tal procedimento. Com a transferência irregular das mencionadas “provas emprestadas” (falta de identidade entre as partes), de cuja produção da impugnante jamais tomou parte, restou violado o princípio constitucional do devido processo legal, com as suas inerentes e fundamentais garantias, quais sejam: o contraditório e a ampla defesa, o que representa claro cerceamento de defesa. As provas, evidências e indícios daí obtidos serão necessariamente inválidos e não podem embasar uma medida de sanção contra a empresa. Sendo assim, a prova emprestada na presente ação fiscal não pode embasar a solidariedade da impugnante, a quem se quer imputar uma gravíssima sanção sem que tenha contraditado devidamente a principal prova, que contra ela não foi produzida no âmbito criminal.*

*Mesmo se as provas coletadas fossem válidas, não demonstram qualquer responsabilidade da impugnante com relação às alegadas condutas ilícitas da improcedência das acusações feitas contra a impugnante;*

#### **- Da improcedência das acusações feitas contra a impugnante**

*A fiscalização não parece haver atentado para o fato de que nem sempre provas atuais refletem com exatidão situações pretéritas além de não demonstrarem qualquer conduta ilícita da impugnante ou da CSI.*

*A prova de estreita relação comercial entre o grupo Cisco e seus distribuidores, comprovada por diversos ângulos ao longo do TSPS não só era de se esperar como, principalmente, não prova que a impugnante teria conhecimento e/ou participação em eventuais fraudes que estariam sendo cometidas pela empresa Mude e demais partes envolvidas na investigação. Vale lembrar*

*que as atividades comerciais efetivas realizadas pelo grupo Cisco consistiam na venda, formalizada em contratos reais e perfeitamente idôneos e o relacionamento comercial com a Mude não prova que a CdB ou a CSI tenham se beneficiado de qualquer forma pela eventual prática das atividades fraudulentas imputadas a terceiros.*

*Na eventualidade de o seu então administrador, Carlos Roberto Carnevali, haver participado, em alguma extensão, das fraudes de que a Mude e as demais empresas auditadas são acusadas, é importante mencionar que a impugnante nunca permitiu, tomou conhecimento ou chancelou tal prática. A política interna da Cisco é severa com relação a esse tipo de assunto, sendo imediatamente rechaçadas atitudes que atentem contra os princípios éticos e normas legais que regem as suas atividades.*

**- Das investigações realizadas pela CSI:**

*Em razão de denúncia anônima, em 2004, a CSI iniciou investigação interna para apurar a veracidade de acusações feitas contra a empresa Mude e Carlos Roberto Carnevali, bem como sobre a alegada vinculação de ambos, razão pela qual formalizou “acordo de não revelação de informações” para que pudesse ter acesso aos atos constitutivos das empresas “offshore” sócias da empresa Mude e ver se a denúncia era procedente, não havendo por parte da CSI intuito de burlar as leis brasileiras, tampouco menosprezo por parte da empresa americana com relação às atividades da Receita Federal do Brasil. O que queria a CSI era detectar a suposta vinculação do então presidente da empresa do grupo no Brasil com o distribuidor Mude.*

*O Código de Conduta interna da Cisco proíbe de forma expressa que seus funcionários em todos os níveis tenham interesses financeiros ou de qualquer outra ordem com empresas com as quais transaciona – ao qual voluntariamente se submetera o referido dirigente - é renovado formalmente a cada ano (doc. 13).*

*Nem se diga que o resultado obtido pela CSI – o de que não haviam provas suficientes a embasar a denúncia anônima efetuada contra a Mude e Roberto Carlos Carnevali – autorizaria a fiscalização federal a concluir que a CSI teria conhecimento ou participação no alegado esquema fraudulento apontado na chamada “operação persona”, a uma, porque o Relatório IPEI BA 2008 006 é de se questionar se a CSI teria meios para chegar a um resultado diverso daquele obtido na mencionada investigação; a duas, porque o simples acesso aos atos constitutivos nas “offshore” não permitiria que a CSI vislumbrasse o alegado esquema de interposição fraudulenta de empresas; a três, porque a CSI não está sujeita às leis Brasileiras e a quatro, porque a acusação é carente de provas.*

**- Da definição do preço e das condições do negócio:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*O TSPS traz e-mails trocados entre funcionários da impugnante e da CSI no que diz respeito a desconto concedido em compra de produtos Cisco efetuada pela empresa TAM e Telefônica, na qual é fornecido o preço total dos equipamentos que seriam comprados por essa última. Esses dois negócios são anteriores ao período abrangido no TSPS e, portanto, imprestáveis para embasar as conclusões do Fisco.*

*Quanto ao exemplo da TAM, deve-se ressaltar que a fiscalização aparentemente confundiu-se acerca de qual seria o cliente da CSI, o qual, neste caso, era a Fulfill, que solicitada à CSI um desconto maior. E, de acordo com o procedimento de aprovação de descontos então vigente, a concordância prévia da impugnante era necessária antes que a CSI o aceitasse.*

*No que diz respeito à Telefônica, esta, na condição de Provedora de Serviços, poderia comprar diretamente da CSI ou por via de um parceiro selecionado pela própria empresa. Uma das funções da impugnante no Brasil é justamente a revisão de propostas técnicas e a solicitação de descontos junto à CSI, dentro dos limites da referida política de descontos estabelecida pela empresa e, mesmo nessas ocasiões específicas previstas, são os parceiros responsáveis pela importação e pelos procedimentos relativos ao desembaraço aduaneiro dos equipamentos no Brasil, bem como pela revenda para os destinatários.*

*Seja por qual ângulo se examine, vê-se que as operações realizadas pela Mude com a CSI efetivamente ocorreram dentro de um dos modelos de distribuição adotados pela Cisco, “two-tier”, de acordo com o qual o distribuidor não-relacionado localizado nos USA adquiriu os produtos CSI e os exportou para o Brasil, sendo então revendido o produto localmente em linha com a política de preços e desconto da Cisco. Não é por outro motivo que, no documento relativo à aquisição de produtos pela empresa TAM, se lê que o autor daquela ordem de compra havia sido a Fulfill Holding Company, que à época era a empresa que adquiria os produtos Cisco nos USA para posterior exportação para o Brasil, que posteriormente foi substituída pela Mude USA. A Fulfill estava solicitando da CSI um desconto maior do que 62% na compra.*

*O mesmo pode ser encontrado na carta emitida pela impugnante à empresa Telefônica, na qual se lê claramente que “... o valor mencionado acima deverá ser pago pela Telefônica ao parceiro Cisco selecionado. O faturamento poderá ser feito diretamente pelo distribuidor autorizado Cisco para a Telefônica nos termos do contrato a ser celebrado com o parceiro Cisco selecionado”. Nos dois documentos seguintes (págs. 13 a 16 do TSPS) vê-se que os produtos Cisco vendidos seriam faturados contra a Mude USA e enviados pelo agente exportador LOGCIS e entregues diretamente ao seu comprador final, no caso as empresas de telefonia Brasil Telecom e Telefônica. O envolvimento da CSI ocorreria somente na venda para a Mude USA.*

*A afirmação de que a participação da impugnante no esquema de importação fraudulenta seria comprovada pelo fato de o representante da empresa, na época, Pedro Ripper, mencionar a separação (split) de software e hardware que estaria sendo*

*efetuada pela Mude, já que as importações individualizadas estariam sendo realizadas por interpostas pessoas é inverídica. A leitura cuidadosa da transcrição da escuta telefônica, contudo, traz que do início ao fim, seus interlocutores mencionam que o referido “split” seria efetuado pela Mude e, jamais, por outras empresas interpostas e não autoriza o fisco a concluir que a impugnante teria conhecimento dessas outras empresas.*

*E, com relação à alegação específica acerca da separação do valor relativo a software e hardware, a política da Cisco sempre foi a de que o software embutido no hardware deve ser tratado como hardware, de modo que o preço cobrado pela CSI na venda dos seus produtos inclui o valor do software. Além disso, considerando que nem a CSI exporta diretamente e nem a impugnante importa produtos para revenda, não lhe cabe decidir acerca do tratamento que será dado aos produtos importados para o Brasil e seus efeitos fiscais.*

### 2.1.3 DA VINCULAÇÃO CISCO/MUDE:

*A empresa Mude não é o setor de importação da impugnante no país e todas as provas levantadas pela própria fiscalização comprovam tal fato, já que a Mude não é uma empresa de fachada, bem como a impugnante não importa produtos Cisco a não ser aqueles destinados a reparos e substituição em garantia.*

*A CSI ou a impugnante não tinham qualquer interesse jurídico ou titularidade econômica ou societária em qualquer das empresas alegadamente interpostas e nas operações de importação e revenda no Brasil. Todas as transações realizadas diretamente pela CSI ou pela impugnante foram e são regulares.*

*Como já dito, o grupo Cisco opera por intermédio de distribuidores, sendo que a empresa Mude era a principal distribuidora de seus produtos no ano auditado.*

*No período da autuação e em quanto perdurou a relação comercial da empresa Mude com a impugnante e a sua controladora no exterior (CSI), a Mude sempre atuou de forma independente e por sua conta e risco, sendo certo que também comercializava outros produtos, fabricados por outras empresas e a CSI também vendia para duas outras empresas estabelecidas no Brasil (Ingram Micro e Techdata), as quais seguem atuando nessa condição até hoje.*

*Cabia à Mude no Brasil proceder à importação dos produtos fabricados e vendidos pela CSI nos USA a preços de mercado, tal como o grupo Cisco procede em relação a centenas de outros adquirentes dos seus produtos. Cabia, ainda, à Mude proceder à distribuição desses produtos no Brasil, conforme o já citado modelo de negócios do grupo Cisco.*

### 2.1.4 DO FINANCIAMENTO DAS IMPORTAÇÕES:

*A concessão de linhas de crédito para os distribuidores é um dos itens do programa de recompensa criado pelo grupo Cisco para*

*o desenvolvimento de suas vendas por intermédio dos chamados “parceiros”. Além de linhas de crédito há, ainda, o acesso aos melhores produtos e serviços de cada linha, suporte técnico, ferramentas de produtividade, treinamento on-line, recursos de marketing e promoção de vendas, benefícios esses concedidos de acordo com o nível de certificação de cada parceiro.*

*A concessão de linhas de crédito à Mude, portanto, constitui medida comum entre a CSI e seus parceiros, inclusive para determinadas categorias de distribuidores. Representa, de fato, uma vinculação comercial existente entre as empresas, mas jamais, o financiamento de supostas fraudes.*

#### **2.1.5 DAS PESSOAS QUE EFETIVAMENTE DIRIGEM A EMPRESA.**

*As acusações da fiscalização de ser a impugnante a grande beneficiária do esquema de interposição fraudulenta investigado demonstram seu desconhecimento sobre o modelo de negócios adotado pela empresa, aliado ao intuito velado de trazer o grupo Cisco para perto das fraudes apontadas. No entanto, a fiscalização limita-se a provar o óbvio: a existência de vínculo entre o fabricante e seu distribuidor, mas falha em comprovar que a impugnante teria conhecimento e/ou tomado parte do esquema fraudulento impingindo à empresa Mude, ou mesmo dele se beneficiado concretamente e por liame causal adequado a tal comprovação.*

#### **2.1.6 DA INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DO IPI:**

*O interesse comum, previsto no artigo 124, do CTN pressupõe que duas ou mais partes sejam igualmente obrigadas ao pagamento de um determinado tributo, podendo o erário exigir a satisfação integral de seu crédito contra qualquer uma delas, sem que se obedeça a qualquer benefício de ordem, como se fossem apenas um devedor, tratando-se, portanto, da transferência da responsabilidade tributária a terceiros e exige que as partes tidas por solidárias estejam igualmente ligadas ao fato que deu ensejo ao nascimento da relação jurídica cujo resultado é o pagamento do tributo previsto em lei.*

*Portanto, só há que se falar na solidariedade tributária prevista no dispositivo em questão quando os sujeitos passivos derem causa a uma única obrigação tributária decorrente da efetivação, por todos, de um só fato gerador, o que permite, conseqüentemente, que o erário os considere como um só devedor.*

*Tais elementos, contudo, não podem ser encontrados no caso em exame, no qual a autoridade fiscal, calcada em conclusões equivocadas e distorcidas sobre o modelo negocial do grupo Cisco, procura trazer para dentro da relação jurídica tendente ao pagamento do IPI, a impugnante, que tal como expressamente reconhecido pelo próprio fisco, não importou, por sua conta e ordem ou qualquer outro modelo de importação existente e, conseqüentemente, não deu saída às mercadorias de*

Documentos assinados digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*É fato inconteste que a impugnante jamais foi acusada de importar, por qualquer modalidade existente, ou dar saída das mercadorias de procedência estrangeira objeto da fiscalização em exame. A consequência direta e indelegável desse fato é que, independentemente de todos os outros fatos que permeiam o caso, o próprio fisco federal declara reconhecer que a impugnante jamais foi a importadora ou revendedora das mercadorias, jamais ocupando o pólo passivo da relação obrigacional tendente ao pagamento do IPI sobre tais mercadorias, não havendo como aplicar a solidariedade passiva prevista no art. 124, I, do CTN.*

*Ainda mais evidenciada fica a impossibilidade dessa cobrança em se tratando não da exigência de imposto (IPI) por solidariedade, mas sim de penalidade, caso em que não se aplica a solidariedade pelo caráter personalíssimo que decorre da sanção por ato ilícito, conforme a melhor doutrina e jurisprudência.*

## **2.2 PESSOAS FÍSICAS**

*Constam, também do processo, impugnações apresentadas pelas seguintes pessoas físicas: Fernando Machado Grecco; Marcelo Naoki Ikeda; Marcílio Palhares Lemos; Moacyr Álvaro Sampaio, Hélio Benetti Pedreira; Gustavo Henrique Castellari Procópio; José Roberto Pernomian Rodrigues; Luiz Scarpelli Filho; Pedro Luis Alves Costa; Reinaldo de Paiva Grillo; Carlos Roberto Carnevali, Cid Guardia Filho e Ernani Bertino Maciel.*

*2.2.1 Fernando Machado Grecco; Marcelo Naoki Ikeda; Marcílio Palhares Lemos; Moacyr Álvaro Sampaio; Hélio Benetti Pedreira, Gustavo Henrique Castellari Procópio e José Roberto Pernomian Rodrigues, representados pelo escritório Souza Schineider e Pugliese Advogados, apresentaram impugnações semelhantes quanto ao termo de sujeição passiva e à autuação, alegando em síntese, o que se segue:*

- a) Cerceamento do Direito de Defesa decorrente da falta de obtenção de cópia dos documentos que instruem o Auto de Infração, o que torna impossível não só rebater as acusações, como também impede a correta contextualização destas acusações;
- b) Nulidade das provas: o Termo de Sujeição Passiva foi fundamentado por documentos obtidos para instruir ação criminal e jamais poderiam ter sido utilizados no processo administrativo fiscal;
- c) Ausência de relação entre as provas e os fatos que ensejam a responsabilidade solidária; pois as provas colhidas referem-se ao ano de 2006 e 2007 e não ao ano de 2003;
- d) Ausência de procedimento fiscal em face dos impugnantes: O Fisco, mesmo sem direcionar qualquer intimação aos impugnantes durante o procedimento fiscalizatório, considerou-

os sujeitos passivos da obrigação tributária, exigindo-lhes o crédito constituído contra a MUDE;

e) Na hipótese de terem agido os sócios com infração à lei ou estatuto, dando causa a situação que tenham gerado atos tributários cujas obrigações fiscais não tenham sido cumpridas, cabe a aplicação da responsabilidade pessoal (e não solidária) prevista no artigo 135 do CTN, o que implica outra forma e fundamento de lançamento. Para figurar como obrigado solidário com base no artigo 124, I, a pessoa teria de estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição passiva solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um ou mesmo da opção do legislador, no caso de interesse comum, de atribuir responsabilidade solidária, sem interferir na divisão entre os co-obrigados da parcela de cada um. Não basta, para ser apontado como responsável solidário, nos termos do artigo 124, I, do CTN, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.;

f) O primeiro aspecto que macula o Termo de Sujeição Passiva Solidária é a falta de prova que pudesse comprovar a antecipação de recursos por parte das interessadas, já que não participaram da operação de compra e venda de mercadorias CISCO pela MUDE e, por esse motivo, jamais poderiam ser responsabilizadas solidariamente pelo crédito tributário constituído. Também não podem ser equiparados a estabelecimento industrial, por não ser atacadista ou varejista, já que são pessoas físicas, e jamais poderiam ser contribuintes do IPI;

g) A multa exigida no auto de infração, no montante de 150% do valor do IPI apurado, não poderá ser imputada, por solidariedade, pois, como é cediço, a multa imputada possui caráter personalíssimo, não podendo ser cobrada dos responsáveis solidários. Neste sentido somente o agente da infração poderá ser apenado com a cobrança de multa de ofício e o próprio artigo 124, I, do CTN, prevê que o instituto da solidariedade é restrito à cobrança da obrigação principal;

Quanto ao crédito tributário levantaram os mesmos argumentos desenvolvidos pela empresa Mude em sua peça impugnatória.

Por fim, protestaram pela possibilidade de juntar novos documentos tão logo tenham a possibilidade de retirar cópias do processo, bem como de analisá-las adequadamente.

**2.2.2 Luiz Scarpelli Filho**, representado pelo escritório Amato Filho Advogados, apresentou sua impugnação ao auto de infração alegando, em preliminar, a decadência preconizada no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional para os fatos geradores havidos entre janeiro e novembro de 2004, já que ao **impugnante não fora imputada conduta ilícita**.

No mérito, alegou em suma, que prestava serviços (engenharia, informática, administração de empresas e de pessoas) para a empresa MUDE, por meio da pessoa jurídica MANUS ASSESSORIA LTDA., da qual era diretor, e não teve qualquer participação em esquema fraudulento, apesar de ter, por força do trabalho realizado, contato direto com fornecedores e clientes da empresa, mas com objetivo único que ordenar informações para otimizar os trabalhos na MUDE, sem qualquer interferência na área comercial da empresa.

Em meados de 2003, teve pequena participação societária na MUDE, tendo a empresa lhe conferido como bônus, com o objetivo para que deixasse de prestar serviços por meio de sua empresa e atuar de maneira mais próxima, a fim de implementar plano de crescimento.

A existência pura e simples de empresas offshore ou internacionais não pode servir, por si só, como presunção de ilegalidade ou atividade ilícita, como transparece o entendimento do ente fiscalizador.

A falsa equiparação da MUDE à indústria, reportando-se à impugnação da empresa que se encontra munida de documentos a demonstrar que as operações realizadas pela Mude eram comerciais e de serviços;

Da mesma forma, reportando à impugnação da Mude, alegou a ausência de antecipação de recursos;

Quanto à sujeição passiva solidária, argumentou que nem mesmo a ação penal sofrida no processo criminal 2005.61.81.009285-1 arrolou o impugnante como parte do esquema fraudulento, deixando-o de fora da denúncia e que a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto da sociedade.

Com relação às provas acostadas aos autos, argumentou que, por serem provas emprestadas, não são suficientes por si só para provar o fato jurídico ou o ilícito tributário e que os apontamentos dos autos fazem referência a supostas transações havidas após o ano de 2003 ou desvirtuadas do contexto, além de não conterem datas, fato que as invalidam como prova de suposto excesso de poder.

2.2.3 *Pedro Luis Alves Costa*, representado pelo escritório Camargo & Araújo Advogados Associados, apresentou sua impugnação quanto ao auto de infração e à imposição de multa, alegando em preliminar cerceamento de defesa, vez que cabia ao fisco notificar o interessado para que apresentasse esclarecimentos, documentos e demais informações que comprovassem ou, de outra forma, o absolvesse sumariamente da responsabilidade solidária a que está sujeito.

Também em preliminar, argumentou que as provas carreadas aos autos não fazem menção ao ano de 2003, 2004 e 2005 pois obtidas nos anos de 2006 e 2007, não havendo como admiti-las

sem qualquer vínculo temporal com o suposto ilícito tributário imputado a MUDE.

Quanto ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, argumentou que o artigo 124, I, do CTN não pode ser interpretado isoladamente, devendo ser analisado juntamente com o artigo 135, inciso III do mesmo diploma legal e que faz-se necessário que a pessoa física responsabilizada solidariamente tenha praticado atos de gerência e de administração em relação à empresa fiscalizada ou, que de qualquer modo, tenha refletido na atividade geradora do fato impositivo. O “interesse comum”, a que se refere o artigo 124, I, do CTN, não se resume em interesse econômico, devendo existir para que se configure a solidariedade passiva tributária o interesse jurídico na realização da situação que deu origem ao fato gerador do tributo. Toda a ação fiscal foi calcada em presunções, não havendo qualquer prova de que Pedro Luís Alves Costa tenha se beneficiado do suposto ilícito tributário ou tenha contribuído na execução do mesmo ou tenha qualquer ligação com o fato gerador

Acrescentou que toda a ação fiscal foi calcada em presunções, não havendo qualquer prova de que Pedro Luís Alves Costa tenha se beneficiado do suposto ilícito tributário, tenha contribuído na execução do mesmo ou tenha qualquer ligação com o fato gerador. Argumentou ainda que cabe ao fisco a prova de que o impugnante praticou atos de administração ou gerência em nome da Mude e com intuito de fraude.

Alegou, ainda, que a responsabilidade por multa decorrente de infração tributária não pode ser repassada ao impugnante, já que o artigo 124 do CTN faz referência somente a solidariedade em relação à obrigação principal gerada pelo fato impositivo.

*2.2.4 Reinaldo de Paiva Grillo*, representado por seu advogado (Sr. Guilherme de Azevedo Camargo) apresentou impugnação alegando, em preliminar, decadência sobre todo o período autuado e cerceamento de defesa configurado pela falta de acesso aos autos, além de alegações totalmente insubsistentes e provas precárias.

Sustentou que a imputação de co-responsabilidade é totalmente indevida, pois nunca participou do contrato social da empresa autuada, nem da respectiva administração ou negócios, limitando-se apenas à prestação de serviços de logística, sendo nula sua inclusão no pólo passivo da presente exação.

Acrescentou que a inexistência de sua relação com os fatos imputados na autuação corrobora-se pela absoluta ausência de provas concretas de qualquer participação sua no fato danoso e as provas utilizadas ofendem os preceitos constitucionais dispostos no artigo 5º da Constituição Federal. E que, no ano de 2003, a empresa What's Up Business sequer existia, tendo sido aberta somente em 2005. Acrescentou que a jurisprudência dominante tem entendido que a responsabilidade é subjetiva, devendo ser comprovada cabalmente a intenção do agente em suprimir tributos, omitir declarações e deixar de pagá-los pontualmente.

Documento assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA A  
 Autenticado digitalmente em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA  
 Quando ao auto de infração, alegou cerceamento de seu direito de defesa, por ter a fiscalização mencionado diversos "áudios" em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA A  
 Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

obtidos”, mas não se preocupando em transcrevê-los nos autos, nem juntar a autorização judicial para comprovar a legalidade da prova. Tal fato, corroborado pela impossibilidade de vista dos autos, negada pela autoridade fiscal, prejudica de forma inexorável a elaboração da defesa do autuado. Alegou também haver equívoco de interpretação dos fatos pelo Fisco e que não há provas no processo que a impugnante à empresa Mude.

2.2.5 Carlos Roberto Carnevali, representado pelo escritório Martins Chamon e Franco Advogados, apresentou sua impugnação quanto ao Termo de Sujeição Passiva Solidária alegando que não existe qualquer prova que demonstre que o impugnante foi (ou é) sócio, ou se beneficiou pelas supostas operações simuladas praticadas pela Mude, tampouco que comprove qualquer participação na administração da autuada e que sua vinculação não passa daquelas pertinentes à sua função profissional como funcionário da empresa Cisco do Brasil Ltda.

Defendeu haver evidente violação do princípio da ampla defesa e do contraditório na imposição de sujeição passiva, porque embora tenha sido notificado de sua inclusão no pólo passivo da autuação no dia 19/12/2008, somente lhe foi concedido o direito de vista dos autos em 09/01/2009, apenas 11 dias para o término do prazo de defesa. Também protestou pela violação do princípio da verdade material, alegando que a autoridade fiscal não procedeu a investigação minuciosa para verificar se efetivamente teria responsabilidade solidária sobre o valor exigido na autuação, baseando-se em meras suposições e ilações de que teria interesse comum na importação supostamente fraudulenta.

Teceu breve histórico de sua carreira profissional argumentando que sempre teve conduta digna na condução das empresas que presidiu e alegou que a imputação do artigo 124, I, do CTN é incompatível com os fatos narrados, pois os sujeitos que possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador sempre se revestem da qualidade de contribuintes, assim como os coproprietários e condôminos em relação aos tributos imobiliários e nem mesmo a inverídica alegação da sua condição de sócio poderia levar a autuação, ainda que de sócio se tratasse (o que não é verdade), pois a sua eventual responsabilidade repousaria em outra fundamentação jurídica, a do artigo 135 do CTN.

No mérito, argumentou que a fiscalização tentou embasar a acusação de que o impugnante teria vínculo com a empresa autuada por meio de interpretações distorcidas e equivocadas dos e-mails e conversas telefônicas mantidas com os executivos da Mude (transcritas no termo de sujeição passiva), que na verdade demonstram apenas o interesse empresarial condizente com a função e cargo de presidente que ocupava no Brasil. Contudo, nenhum destes diálogos constituem indícios de que o impugnante exercia atos executórios ou de coordenação do gerenciamento dos negócios realizados pela Mude. A atribuição de responsabilidade solidária pela fiscalização decorre de meras ilações baseadas em: 1) fatos circunstanciais, 2) documentos que não constituem nexos causais para imputação da sujeição passiva

solidária e 3) e-mails que apenas demonstram a relação de amizade entre o executivo da Mude (Hélio Pedreira) e o impugnante, comprovada, inclusive pela linguagem coloquial utilizada pelos interlocutores aos se comunicarem. E que, embora evidente a existência de um vínculo de amizade entre o impugnante e o Sr. Hélio, tal fato não pode ser utilizado como premissa ou indicio de que o impugnante atuava como sócio oculto da Mude. A fiscalização não conseguiu demonstrar o nexo de causalidade entre os supostos indícios apurados e o fato que se desejou demonstrar.

Alegou que a União Digital somente passou a revender os produtos da Cisco no Brasil em razão da incorporação pela Cisco norte-americana da empresa Newport. A União Digital era a principal revendedora dos produtos da Newport no Brasil, tornando-se parceira da Cisco por um fato aleatório e circunstancial, ou seja, não houve um planejamento arquitetado pelo impugnante e pelo Sr. Hélio para que a União Digital fosse constituída e se tornasse a principal revendedora dos produtos Cisco no país e antes mesmo da constituição da cisco do Brasil a União Digital já comercializava equipamentos de telecomunicações, distribuindo produtos da Newport. Acrescentou que a União Digital foi constituída em 1992, enquanto o impugnante somente ingressou na Cisco do Brasil em 1994.

Acrescentou que o impugnante era sócio da empresa Storm Ventures com sede nos USA e durante muito tempo realizou aporte de capital para investir em empreendimentos de sua titularidade. Em razão do lucro que vinha sendo auferido pela empresa, o Sr. Hélio Pedreira se interessou em adquirir participações para tornar-se sócio do empreendimento, mas jamais houve aporte de capital por parte do impugnante na empresa JDTC.

Continuou alegando que também não merece prosperar a interpretação da fiscalização quanto aos e-mail transcritos às páginas 13, 14 e 15, do termo de sujeição passiva, pois tratam de aspectos relativos ao investimento e administração da empresa TORNADO, que nada tem a ver com a Mude.

Sustentou que estava afastado das operações diárias da Cisco do Brasil à época dos fatos, já que em 2002 assumiu a vice-presidência da Cisco na América Latina, função encarregada por desenvolver novos mercados e não mais teve qualquer relação com os denominados “canais” implementados pela Cisco Inc. e, a partir de 2007, afastou-se quase que definitivamente da Cisco do Brasil, iniciando um novo ciclo em sua carreira profissional, prestando consultoria a diversas empresas, entre elas a Mude que, no caso, objetivava a possível venda da empresa ou a realização de abertura de capital. Alegou que, o organograma utilizado como meio de prova pela fiscalização para imputar responsabilidade tributária ao impugnante decorre exatamente desta época em que estudava várias propostas para voltar ao mercado de trabalho, inclusive a de integrar o Conselho de Administração da Mude. Destacou, ainda, que no termo de verificação, no capítulo intitulado “PESSOAS QUE EFETIVAMENTE DIRIGEM A MUDE COMÉRCIO E

SERVIÇOS LTDA.” não se menciona a pessoa do impugnante, embora sejam citados todos os demais executivos do grupo.

Com o corolário do princípio da legalidade, o auto de infração (e o processo administrativo dele decorrente) tem de se pautar também no princípio da verdade material, ou seja, a realidade dos fatos, de forma a possibilitar a constatação da ocorrência ou não do fato gerador do tributo e a correta identificação do sujeito passivo, o que evidentemente não se verificou no presente caso, tendo em vista que a fiscalização preferiu partir de suposições não autorizadas para imputação da responsabilidade tributária.

Por fim, esclareceu que deixa de manifestar-se quanto ao mérito da autuação em si, por profundo desconhecimento de qualquer questão operacional das atuadas, protestando por provar por todos os meios de provas admitidos e pela posterior juntada de documentos que se fizerem necessários.

*2.2.6 Cid Guardia Filho e Ernani Bertino Maciel*, representados pelo escritório Dias de Souza Advogados Associados, apresentaram impugnações similares quanto ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, alegando sua nulidade na medida em que não atenderia aos preceitos constitucionais e legais necessários a atividade fiscal de lançamento e de constituição de créditos tributários.

A impugnação, em resumo, sustentou que todos os elementos fundamentadores da autuação foram obtidos exclusivamente no âmbito da investigação em curso nos autos do procedimento criminal nº 2005.61.009285-1 o que é vedado, já que a utilização de prova emprestada do processo criminal, destinadas exclusivamente a fins penais, não pode substituir os procedimentos de fiscalização que são próprios da administração, além de violar os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Afirmou ser incabível a responsabilização solidária, na medida em que o impugnante sequer em tese teria participado das operações no mercado interno, objeto da autuação originária, inexistindo o requisito do “interesse comum” previsto no artigo 124, I, do CTN e que os indícios colacionados pela fiscalização, a par de não serem dotados de clareza, precisão e de concordância, não demonstram que o impugnante seria sócio das empresas importadoras.

Quanto ao auto de infração, defendeu que este seria nulo, por ter também se baseado em provas emprestadas, destinadas exclusivamente a fins penais, sendo imprestáveis os indícios e presunções apontados pela fiscalização.

Sustentou que a importadora D’Luck Com. Imp. e Exportação Ltda. teve sua regularidade fiscal comprovada no bojo do procedimento fiscal previsto na IN nº 228/2002, sendo vedada a alteração do critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146, do CTN e os indícios colacionados pela fiscalização não

demonstram a ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros.

Defendeu, ainda, que os valores relativos aos períodos anteriores a 29/12/2004 foram atingidos pela decadência, nos termos dos artigos 150, § 4º, c/c art. 156, VII, do CTN.

Na Sessão de 8 de fevereiro de 2011, a 8ª Turma de Julgamento da DRJ de Ribeirão Preto/SP decidiu:

a) não se manifestar sobre às questões atinentes ao lançamento da multa regulamentar, por consumo de mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestina ou irregularmente no País, prevista no art. 490, I, do RIPI/2002, com base no argumento de que a competência para o julgamento dessa matéria era da DRJ em São Paulo/SP II;

b) que fossem apartados dos autos os valores da multa regulamentar aplicada e a remessa dos novos autos apartados à DRJ SP II para julgamento desta matéria;

c) não se manifestar quanto às impugnações dos solidários, com base no entendimento de que a solidariedade se aplicava somente quando da execução do débito fiscal, ficando a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional decidir sobre esta matéria quando da execução fiscal dos débitos; e

d) pela improcedência da impugnação apresentada pela MUDE e manteve integralmente o lançamento.

Cientificados do referido acórdão (fls. 47412/47489), a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram os recursos voluntários de fls. 47498/49547 e a Fazenda Nacional as contrarrazões de fls. 49940/49993.

Na Sessão de 23 de maio de 2013, por meio do acórdão nº 3102-001.872 (fls. 50011/50038), os membros da extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção, decidiram, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, sob o fundamento de que a Turma de Julgamento de primeiro grau não havia apreciado as impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários. O enunciado da ementa do referido julgado, segue transcrito:

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

*Período de apuração: 15/01/2004 a 31/10/2007*

**MATÉRIA IMPUGNADA E NÃO APRECIADA NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ANULAÇÃO DA DECISÃO. NECESSIDADE DE NOVO JULGAMENTO.**

*Comprovado que existiu matéria impugnada que não foi objeto de manifestação no julgamento de primeira instância, deve-se anular o julgamento para que a autoridade a quo realize novo julgamento, apreciando todas as impugnações apresentadas.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

Cientificada do referido acórdão, por meio da petição de fl. 50041, a Fazenda Nacional informou que não interporia recurso perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

30

(CSRF). Por sua vez, cientificados do referido acórdão (fls. 50048/50077), não houve manifestação por parte da contribuinte e dos responsáveis solidários.

Em novo julgamento, realizado em 5 de novembro de 2013, o órgão julgador de primeira instância proferiu o acórdão de fls. 50091/50170, em que decidiu, por unanimidade de votos, em preliminar, excluir a responsabilidade dos Srs. CID GUARDIA FILHO e ERNANI BERTINO MACIEL e, no mérito, julgar a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

*Não configura cerceamento do direito de defesa quando o conhecimento dos atos processuais, pelo acusado, e o seu direito de resposta ou de reação encontram plenamente assegurados.*

*Mesmo não tendo recebido em tempo hábil as cópias de todas as peças que fundamentam o auto de infração, é facultada a vista ao processo, na repartição competente, durante o prazo legal para a impugnação, sendo inaceitável a invocação de preterimento de defesa, ainda mais se demonstrada a inércia do impugnante em fazer o pedido em tempo hábil suficiente e se restar demonstrado o conhecimento integral da impugnação.*

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE FISCALIZATÓRIA. INEXISTÊNCIA.**

*Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que, no decurso da ação fiscal, inexistente litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.*

**PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE**

*É lícito ao Fisco Federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.*

*Descabe a alegação de ilicitude na obtenção de prova ou de quebra de sigilo, quando as informações e documentos que instruem processo criminal são compartilhados em processo administrativo fiscal, por expressa autorização Judicial.*

**CONTRADITÓRIO. INÍCIO.**

*Somente com a impugnação inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.*

**PROVAS INDICIÁRIAS.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.*

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. IMPEDIMENTO DE APRECIACÃO DA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*O protesto pela juntada posterior de documentação não obsta a apreciação da impugnação, e ela só é possível em casos especificados na lei.*

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

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007*

**PRAZO DECADENCIAL. FRAUDE.**

*Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial começa a fluir a partir do fato gerador. Porém, na hipótese de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação a contagem do referido prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.*

**EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.**

*O estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira que dá saída a esses produtos equipara-se a estabelecimento industrial, estando sujeito à obrigação principal, que consiste no pagamento do tributo, e às obrigações acessórias, consistentes, por exemplo, na emissão de notas fiscais com o lançamento do IPI e na escrituração de livros fiscais.*

**SAÍDA DE PRODUTO TRIBUTADO DE ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.**

*Ocorre o fato gerador do IPI na saída, a qualquer título, inclusive transferência, de produtos do estabelecimento que os tenha importado.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM DAS PESSOAS FÍSICAS QUE COMANDAM, DE FATO, A PESSOA JURÍDICA.**

*Evidenciado que pessoas físicas, ausentes do contrato social da empresa, são seus verdadeiros controladores, correta a determinação de responsabilidade solidária às mesmas pelos tributos devidos pela empresa, vez que caracterizado que estas pessoas físicas possuem interesse direto nas operações econômicas que geram as obrigações tributárias inseridas nos autos.*

*O interesse comum dos responsáveis solidários fica evidente quando se verifica que eles exerciam o controle de todas as operações gerenciais/comerciais/financeiras efetuadas pela sociedade empresária autuada, desde as operações desenvolvidas no exterior até os procedimentos de importação das mercadorias e venda dessas no mercado nacional e percebiam o lucro advindo desta atividade.*

*JUROS DE MORA. SELIC.*

*A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.*

*MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.*

*Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a simulação.*

*JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.*

*A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, tem previsão legal.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em face da exclusão do polo passivo dos responsáveis solidário CID GUARDIA FILHO e ERNÂNI BERTINO MACIEL, o Colegiado prolator do acórdão recorrido interposto recurso de ofício perante este Conselho, em cumprimento ao disposto no art. 34 do Decreto 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei 9.532/1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Em 8/1/2014, a contribuinte **MUDE** foi cientificada do referido acórdão (fls. 50187 e 50206). Em 7/2/2014, apresentou o recurso voluntário de fls. 51765/51845, em que reafirmou a preliminar nulidade do auto de infração, em razão do procedimento fiscal ter se baseado em meras suposições, e no mérito reprisou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória. Adicionalmente, em preliminar, alegou a nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, baseada nos seguintes argumentos:

a) o desmembramento do julgamento da multa regulamentar era uma manobra do órgão julgador de primeiro grau, para que os mesmos fatos fossem julgados por turmas distintas deste Conselho, com a real possibilidade de desfechos distintos para uma mesma autuação fiscal; e

b) o indeferimento da produção da prova pericial e da realização da diligência requeridas impedira a verificação se efetivamente houve a alegada antecipação de recursos financeiros;

A pessoa jurídica e responsável solidária **Cisco do Brasil Ltda.**, em 8/1/2014, foi cientificada do referido acórdão. Em 6/2/2014, apresentou o recurso voluntário de fls. 50516/50635, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória. Adicionalmente, em preliminar, alegou a nulidade da decisão de primeira instância, por

carência de motivação, sob o argumento de que o Colegiado julgador *a quo* não se pronunciara sobre a maior parte dos argumentos e documentos apresentados nos autos, o que resultara inobservância dos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

As pessoas físicas responsáveis solidárias foram cientificadas: a) em 8/1/2014: Fernando Machado Grecco; Marcelo Naoki Ikeda; Marcílio Palhares Lemos; Hélio Benetti Pedreira; José Roberto Pernomian Rodrigues; Luiz Scarpelli Filho; Carlos Roberto Carnevali; Cid Guardia Filho e Ernani Bertino Maciel; b) em 9/1/2014: Moacyr Álvaro Sampaio, Gustavo Henrique Castellari Procópio e Pedro Luis Alves Costa; e c) em 16/1/2014: Reinaldo de Paiva Grillo.

As pessoas físicas responsáveis solidárias, a seguir mencionadas, apresentaram recurso voluntário nas seguintes datas: a) em 5/2/2014: Carlos Roberto Carnevali (fls. 50281 e ss.); b) em 7/1/2014: José Roberto Pernomian Rodrigues (fls. 50845 e ss.); Marcílio Palhares Lemos (fls. 50976 e ss.); Hélio Benetti Pedreira (fls. 51106 e ss.); Fernando Machado Grecco (fls. 51242 e ss.); Gustavo Henrique Castellari Procópio (fls. 51372 e ss.); Moacyr Álvaro Sampaio (fls. 51506 e ss.) e Marcelo Naoki Ikeda (fls. 51636 e ss.); c) em 10/2/2014: Pedro Luis Alves Costa (fls. 50756 e ss.) e Luiz Scarpelli Filho (fls. 50800 e ss.); e d) em 14/2/2014: Reinaldo de Paiva Grillo. Os responsáveis solidários Cid Guardia Filho e Ernani Bertino Maciel não apresentaram recurso voluntário.

Os responsáveis solidários Fernando Machado Grecco; Marcelo Naoki Ikeda; Marcílio Palhares Lemos; Moacyr Álvaro Sampaio; Hélio Benetti Pedreira, Gustavo Henrique Castellari Procópio e José Roberto Pernomian Rodrigues, representados pelos mesmos patronos, apresentaram recurso voluntário em que reafirmam as razões de defesa quanto a insubsistência dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária, com base nos mesmos argumentos apresentados na peça impugnatória. Em aditamento, os responsáveis solidários Hélio Benetti Pedreira e Gustavo Henrique Castellari Procópio informaram que foram absolvidos por sentença proferida pelo Juiz da 4ª Vara Criminal Federal de São Paulo/SP, nos autos do Processo Criminal nº 0005827-49.2003.403.6181, o que evidenciava a precariedade das acusações de solidariedade passiva a eles atribuídas, ancoradas em meras ilações, pois as lavraturas do auto de infração e dos termos de sujeição passiva decorreram de fiscalização que se embasou nas provas colhidas nos autos do citado processo criminal.

Os sujeitos passivos solidários Luiz Scarpelli Filho e Reinaldo de Paiva Grillo reafirmaram as razões de defesas suscitadas na peça impugnatória.

O sujeito passivo solidário Pedro Luis Alves Costa reafirmou as razões de defesa apresentada na impugnação e, em aditamento, alegou a nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de que houve omissão quanto ao julgamento da sua impugnação.

O responsável solidário Carlos Roberto Carnevali reafirmou as razões de defesa apresentadas na impugnação e, em aditamento, alegou a nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de que a Turma de Julgamento de primeiro grau não apreciara a legalidade da citada multa regulamentar, descumprindo determinação deste Conselho no sentido de que fosse a este apensado o processo nº 16515.720068/2011-86, ilegal e indevidamente desmembrado deste. Informou ainda que fora absolvido da acusação de sócio oculto da MUDE, por sentença do Juiz da 4ª Vara Criminal Federal de São Paulo/SP, proferida nos autos do Processo Criminal nº 0005827-49.2003.403.6181, do qual foram colhidas as provas que embasaram a atuação e a imputação de sujeição passiva solidária, ancoradas em meras ilações.

Cientificada do acórdão recorrido, a Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de fls. 52135/52186, em que propugnou pelo não provimento dos recursos voluntários e a manutenção da decisão recorrida, baseada nos seguintes argumentos:

**1) Em relação ao recurso voluntário da MUDE:**

a) o desmembramento da multa regulamentar pela DRJ Ribeirão Preto/SP e o seu julgamento pela DRJ São Paulo/SP estava em conformidade com o que determinava a Portaria RFB 1.006/2013, portanto não havia qualquer ilegalidade no procedimento;

b) eram legais as provas utilizadas no procedimento fiscal, pois a quebra do sigilo de correspondência, de dados fiscais, bancários, contábeis etc. foi deferida judicialmente para investigação criminal ou instrução processual penal em razão de indícios de crimes de descaminho e outros contra a ordem tributária; e houve autorização judicial para o acesso da fiscalização a tais;

c) as gravações e correspondências eletrônicas transcritas no TVF apenas demonstravam o *modus operandi* da organização, que fora corroborado pelos documentos colhidos nas diligências efetuadas junto a cada uma das empresas envolvidas no esquema fraudulento;

d) o STF já decidira pela desnecessidade da degravação integral das escutas telefônicas, bastando que fossem degravados os trechos necessários ao embasamento da denúncia;

e) em algumas das transcrições acostadas aos autos, os participantes confessaram a existência do esquema e o repasse dos recursos, afirmando que a pessoa jurídica MUDE estava com problemas de fluxo de caixa, por ter antecipado impostos e taxas para liberação de cargas, confirmando, assim, a cadeia de importação fraudulenta. Ademais, os valores antecipados, coincidam ou eram muito próximos dos subsequentes desembaraços realizados pelas importadoras receptoras dos recursos;

f) com base na análise de livros contábeis e fiscais, notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, contratos de câmbio, declarações de importação e extratos bancários, referente ao período fiscalizado, de cada uma das empresas que figuravam como importadoras ou como distribuidoras interpostas, a fiscalização comprovava o suprimento de recursos por parte da MUDE e a completa inexistência de capacidade operacional de boa parte das referidas empresas;

g) sequer era controverso que a MUDE era quem realizava os pedidos junto à CISCO USA; que os produtos sequer transitavam pelos estabelecimentos das supostas importadoras ou distribuidoras; que as empresas importadoras, em regra, existiam apenas para realizar demandas da MUDE; e todas essas características estavam usualmente presentes em casos de interposição fraudulenta;

h) tantas evidências, conjuntamente analisadas, não podiam ser encaradas como mera coincidência, ou apenas como decorrência “natural” do modelo de negócios adotado pela recorrente. A não ser que se reconhecesse que o modelo de negócios adotado consistisse justamente em realizar importações por meio de interpostas pessoas, o que não era possível, pelo menos dentro da legalidade;

i) a recorrente não podia alegar que desconhecia os riscos do seu “modelo de negócios”, o Relatório de Auditoria colacionado aos autos (Anexo IV, volume 1, fls. 41348 e ss.), apreendido no curso da operação de busca e apreensão realizada na MUDE, representava prova cabal e irrefutável de que a contribuinte desempenhava sua atividade de forma fraudulenta e estava plenamente ciente das graves consequências tributárias que ela poderia acarretar;

j) os comentários sobre o risco de equiparação da MUDE a estabelecimento industrial, apresentados no Relatório de Auditoria do mês de dezembro de 2004 (Anexo IV, volume 1, fls. 41424 e ss.), revelam que, pelo menos desde do ano de 2003, a MUDE já era alertada sobre a impropriedade do seu *modus operandi*, de forma semelhante à advertência feita no Relatório no citado na alínea anterior;

h) em relação ao alerta da empresa de auditoria, o comentário da MUDE foi no sentido de que, para o exercício de 2004, ela não mais adquiria diretamente das *tradings*, mas sim de distribuidores nacionais (2004 foi o ano a partir do qual se instituiu o duplo grau de blindagem). Esse relatório vem a se somar às demais provas dos autos, para não deixar dúvidas de que o *modus operandi* revelado com mais ênfase a partir do ano de 2007, era praticado pelo menos desde 2003;

l) o não reconhecimento dos créditos de IPI na aquisição das mercadorias revendidas não implicou ofensa ao princípio da não cumulatividade, tendo em vista que a MUDE escriturou o valor do referido imposto como custo, nos livros contábeis, o que impossibilitava, no lançamento de ofício, a utilização de eventuais créditos do imposto, para fim de compensação com o IPI devido nas saídas dos produtos revendidos;

m) o auto de infração não era passível de nulidade por falta de instauração do procedimento especial previsto na Instrução Normativa SRF 228/2002, porque tratava-se de uma possibilidade aberta à fiscalização, um instrumento a sua disposição, mas não se vislumbrava a obrigatoriedade da instauração deste procedimento para que se constatasse a interposição fraudulenta de terceiros, até porque o procedimento levado a efeito nestes autos cumpriu as mesmas finalidades, sem ofender nenhum direito da contribuinte;

n) o valor faturado nas suas notas fiscais de saída poderia sim ser utilizado como base de cálculo do IPI lançado, em vez do arbitramento do valor tributável previsto no art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, pois, para o presente lançamento não importava o preço praticado na importação, mas o preço praticado na saída de mercadorias de estabelecimento equiparado a industrial, nos termos do artigo 79 da citada MP;

o) não houve a alegada decadência, porque, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, em havendo fraude, como comprovado nos autos, era afastada a regra de contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, prevista para o lançamento por homologação, e aplicada a regra geral do artigo 173, I, do CTN, que tem como termo inicial o primeiro dia o exercício seguinte aquele em que lançamento poderia ser efetuado;

p) a Lei 11.488 não revogou a multa qualificada, apenas deu-lhe nova configuração topográfica, que passou a ser tipificada no § 6º do art. 80 da Lei 4.502/1964. E todo o arcabouço probatórios resultante das apreensões realizadas e do minucioso cruzamento de dados mostrava à exaustão o intuito doloso de fraudar o Fisco, que orientava as ações do grupo econômico, o que era suficiente para demonstrar o dolo específico de fraudar o Fisco. As mesmas considerações aplicavam-se a multa isolada;

q) por ser a multa de ofício obrigação principal, certamente, ela integra o crédito tributário, logo, assim como tributo (principal), sobre deve incidir os juros moratórios, como determina o § 1º do art. 161 do CTN, calculado com base na variação da taxa Selic;

## 2) Em relação ao recurso voluntário da CISCO:

a) a CISCO tinha a plena ciência acerca dos procedimentos de importação realizados pela MUDE e as provas colacionadas aos autos demonstram não só o seu interesse comum no fato gerador das importações fraudulentas, como também a sua participação ativa no sentido de colaborar com as importações, sabidamente fraudadas;

b) a CISCO tinha interesse em todo o fluxo das mercadorias e as acompanhava de perto. Ao fazer a venda para a FULFILL ou MUDE USA (distribuidoras interpostas nos EUA), tanto a CISCO INC. quanto a CISCO do Brasil sabiam de antemão quem era o *end user* e sabiam inclusive o preço pelo qual a mercadoria havia de chegar até ele, preço esse negociado e definido pela CISCO Brasil. Portanto, obviamente que era do seu interesse não só o fluxo das mercadorias como também os custos inerentes a esse processo, em particular os tributários;

c) a CISCO, por meio de sua matriz americana, colaborou ativamente com a operação da MUDE, não obstante conhecesse do seu caráter ilícito. Neste sentido, assinou acordo de confidencialidade, se comprometendo a não revelar informações sobre as empresas estrangeiras do grupo MUDE a qualquer autoridade brasileira (A5V14, fls. 2720/2722), bem como intermediou e foi garante de linhas de créditos para empresas do esquema "FULFILL/MUDE" (fls. 2729 em diante), não obstante, repita-se, estivesse "por dentro" das irregularidades e dos riscos do modelo de importações da MUDE;

d) a participação da CISCO no esquema ficava ainda mais evidente quando se tinha em conta que seu presidente, CARLOS CARNEVALI, era sócio oculto do Grupo JDTC-MUDE. Tantas evidências deixam claro que a participação de CARNEVALI no grupo não se restringia à condição de sócio oculto, mas também de participante ativo, tanto do lado da CISCO, onde era presidente, quanto da MUDE, como sócio oculto. Por todas essas evidências não havia como infirmar a sujeição passiva solidária, seja da CISCO, seja de seu então presidente;

e) As provas dos autos, já exploradas nestas razões, demonstram o interesse tanto econômico quanto jurídico da CISCO na situação que constituiu o fato gerador da multa, atraindo para a hipótese a incidência do artigo 124, I, do CTN. O proceder da CISCO a classifica como verdadeira partícipe das fraudes perpetradas, enquanto demandante e financiadora, em que pese a notável consciência do ilícito e da redução ilegal da carga tributária. Portanto, trata-se de um imperativo de direito seu arrolamento em termo de sujeição passiva solidária, não merecendo qualquer reparo o auto de infração lavrado; e

## 3) Em relação aos recursos voluntários das pessoas físicas responsáveis solidárias:

a) havia provas suficientes da plena ciência que todos os arrolados tinham sobre o esquema fraudulento de importações, bem como a colaboração de cada um para viabilizá-lo, evidenciando o interesse comum na situação que ensejou a imposição da penalidade. Tais provas encontravam-se reunidas no anexo V do processo;

b) era inegável a contribuição de cada uma das pessoas arroladas nos termos de sujeição passiva solidária para que o esquema de importações fraudulentas fosse desenvolvido com sucesso. As provas declinadas nos respectivos termos demonstram que cada um deles detinha plena consciência das irregularidades perpetradas pelo grupo, bem como demonstram a participação, muitas vezes oculta, de cada um deles na distribuição disfarçada de lucros que as empresas promoviam;

c) os documentos que instruem os autos comprovavam, que, desde 2004, todos os responsáveis solidários, cada um a sua maneira, desempenhavam tarefas-chave nas empresas integrantes do esquema, seja pela titularidade de cargos administrativos ou de direção, seja pelo controle de fato das empresas utilizadas no esquema ou das sociedades controladoras destas. Foram, inclusive, demonstrados os meios oblíquos pelos quais recebiam os polpidos resultados financeiros das empresas envolvidas;

d) não havia como negar o interesse comum na prática das fraudes, nem tampouco a singular contribuição de cada qual para que o esquema se efetivasse durante tantos anos, apesar da plena ciência da sua ilicitude, confirmada, entre outros elementos já citados, pela existência de relatórios desenvolvidos por escritório de advocacia, expondo os riscos fiscais a que aquele *modus operandi* expunha a operação;

e) esse tipo de envolvimento dos responsáveis solidários com o fato gerador atraía a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Alguns dos autuados, inclusive, já tinham sido condenados em primeira instância pela 4ª Vara Federal de São Paulo por crimes relacionados à infração apurada nestes autos; e

f) não obstante a absolvição de algumas pessoas processo judicial, as provas que constavam dos termos de sujeição passiva deixavam claro que todos os co-responsabilizados agiram conscientemente direcionados a contribuir com o esquema fraudulento de importações, o que, no entender Fazenda Nacional, atraía com ainda mais força a incidência da norma do artigo 124, I, do CTN, principalmente quando demonstrado que todos participaram dos frutos da fraude, por meio da distribuição de lucros através de *offshores*.

Em 19/11/2014, a autuada e recorrente Mude Comercio e Serviços Ltda., protocolou a petição de fls. 52215/52219, endereçada ao Presidente desta 3ª Seção, em que requereu, com fundamento no artigo 49, § 8º, do RICARF na época vigente, a redistribuição do presente processo ao Conselheiro Winderley Morais Pereira, que, na referida data, compunha a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara desta Terceira Seção; e caso entendesse que não existiam fundamentos jurídicos regimentais suficientemente claros para que este processo fosse remetido ao citado Conselheiro, o que admitia apenas por amor ao debate, que aplicasse o disposto no artigo 3º, XI, do Anexo I do citado RICARF, e remetesse os autos ao Presidente deste Conselho, pois se estaria diante de omissão ou dúvida suscitada na aplicação do RICARF, o que exigia a manifestação do Presidente do CARF, para que a omissão fosse sanada e a dúvida esclarecida.

No requerimento em destaque, a peticionaria apresentou como justificativa o fato de o Conselheiro Winderley Morais Pereira ter mudado de Turma e Câmara dentro dessa Terceira Seção não impedia que o citado processo permanecesse sob sua relatoria, pois, assim determinava o art. 49, § 8º, do RICARF na época vigente.

Por meio do despacho de fls. 52234/52238, o Presidente desta 3ª Seção indeferiu o pedido de redistribuição formulado, por falta de amparo regimental, respaldado nas conclusões exaradas no referido despacho por este Conselheiro, a seguir transcritas:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*No entendimento deste Conselheiro, o pleito da requerente não merece prosperar, porque o disposto no art. 49, § 8º, do RICARF na época vigente aplica-se apenas aos processos já sorteados, inclusive os relatados e ainda não julgados e os que retornarem de diligência. No caso em tela, embora na primeira estada neste Conselho, este processo tenha sido distribuído ao nobre Conselheiro Winderley Morais Pereira, inequivocamente, o julgamento sob sua relatoria foi concluído pelo Colegiado (a extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara) na Sessão 23 de maio de 2013, conforme acórdão nº 3102-001.873 (fls. 50011/50038), que anulou a primeira decisão a quo.*

*Assim, com citado julgamento concluído no âmbito deste Conselho, obviamente, este processo retornou a fase de primeiro grau, dando ensejo a nova decisão e, em decorrência, uma nova fase recursal, que se iniciou com a apresentação dos novos recursos voluntários de fls. 50845 e ss.*

*Dessa forma, fica demonstrado que, ao contrário do que alegou a requerente, o julgamento dos recursos interpostos contra a primeira decisão, foi devidamente concluído, no âmbito deste Conselho, logo, o retorno dos autos, para o julgamento dos novos recursos interpostos contra a segunda decisão da instância a quo, indubitavelmente, não se enquadra nas situações estabelecidas no art. 49, § 8º, do RICARF na época vigente, portanto, não merece acolhimento o pleito em tela.*

*Além disso, diante da clareza do preceito regimental em destaque, também não merece acatamento o pedido de envio deste processo ao Sr. Presidente deste Conselho.*

Regularmente cientificada referido despacho (fl. 52246), a interessado MUDE não se manifestou a respeito e os autos foram devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

Em 28/9/2015, o responsável solidário Carlos Roberto Carnevali juntou aos autos a petição de fls. 52248/52250, em que requereu que fosse analisado, para fim de dar provimento ao seu recurso voluntário colacionado aos autos e cancelado o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em seu nome, o fato novo consistente na prolação do acórdão pela Primeira Turma do TRF da 3ª Região, nos autos da Apelação Criminal nº 0005827-49.2003.4.03.618 (fls. 52252/52257), que manteve a sua absolvição na esfera penal.

Em 4/10/2015, novamente o sujeito passivo solidário Carlos Roberto Carnevali juntou aos autos a petição de fls. 52260/52261, na qual comunicou o trânsito em julgado da referida decisão da Primeira Turma do TRF da 3ª Região, com base no fato de que o Ministério Público Federal havia desistido da interposição de recurso especial, nos termos da petição de fl. 52271.

Enfim, 8/6/2016, por meio da petição de fls. 52297/52299, os sujeitos passivos solidários Hélio Benetti Pedreira e Gustavo Henrique Castellari Procópio informaram que a sentença absolutória, proferida no âmbito da referida ação criminal, fora confirmada pelo TRF da 3ª Região e transitara em julgado em 10/6/2015. Assim, devidamente demonstrado, no caso em apreço, a inocorrência do fato delituoso por meio do trânsito em julgado da decisão de

absolvição, a *ratio decidendi* alcançada no âmbito da esfera penal atingia, instantaneamente, a esfera civil e administrativa. À vista dessas considerações, não havia dúvidas quanto ao fato de que nenhum ato praticado pelos peticionários fora considerado pelo Poder Judiciário ilícito, de modo que não era possível que eles fossem considerados responsáveis por qualquer infração à legislação tributária ou aduaneira, logo, por mais esse motivo, devia ser integralmente cancelado os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados em face deles.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

Com exceção do recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário Luiz Scarpelli Filho, os demais recursos voluntários foram apresentados tempestivamente e atendem os demais pressupostos regimentais, portanto devem ser conhecidos.

O recurso de ofício também deve ser conhecido, porque interposto em conformidade com o disposto no art. 34 do Decreto 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei 9.532/1997, e está dentro dos parâmetros estabelecidos na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

O recurso voluntário do sujeito passivo solidário Luiz Scarpelli Filho não será conhecido, porque foi apresentado fora do prazo recursal de 30 (trinta) dias, fixado no art. 33 do Decreto 70.235/1972. Com efeito, cientificado do acórdão recorrido em 8/1/2014 (fls. 50200 e 50213), o recorrente protocolou o seu recurso voluntário em 10/2/2014 (fls. 50800 e ss.), ou seja, no 33º (trigésimo terceiro) dia, quando já expirado o prazo recursal, encerrado em 7/2/2014 (sexta-feira), dia de expediente normal na unidade preparadora da Receita Federal.

Em relação aos pedidos e documentos do recorrente Carlos Roberto Carnevali, apresentados em 24/9/2015 e 6/10/2015, portanto, após o prazo recursal, por se tratar de fato superveniente, em consonância com o disposto no art. 16, § 4º, “b”, do Decreto 70.235/1972, serão levados em consideração na apreciação do seu recurso voluntário.

Cabe esclarecer que o presente julgamento restringe-se às questões atinentes à cobrança do IPI não lançado do período de janeiro de 2004 a outubro de 2007, acompanhado de multa de ofício qualificada e dos juros moratórios, uma vez que a parcela do crédito referente à da multa regulamentar, por entrega a consumo de produto de procedência estrangeira importado irregular ou fraudulentamente, foi transferida para os autos do processo nº 16151.720.068/2011-86, com tramitação independente deste. Em consulta ao sítio deste Conselho, realizada no dia 20/6/2016, verificou-se que o referido processo encontra-se pautado para julgamento pelo 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção, na Sessão de 23/6/2016.

Da leitura das robustas peças recursais colacionadas aos autos, verifica-se que há identidade ou similaridade em relação a maior parte das razões de defesa nelas aduzidas. Dessa forma, com vistas a conferir racionalidade, objetividade e evitar repetições desnecessárias, as razões de defesa idênticas ou semelhantes serão analisadas em conjunto, contudo, caso algumas delas estejam baseadas em argumentos distintos, se relevantes, serão destacados e abordados em separado.

### A) DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

40

Nos recursos voluntários apresentados pela contribuinte MUDE e pelos sujeitos passivos solidários foram suscitadas questões preliminares e de mérito, a seguir analisadas.

#### A.1) DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Em preliminar, os recorrentes alegaram a nulidade (i) do acórdão recorrido, (ii) de parte das provas colacionadas aos autos pela fiscalização e (iii) do procedimento fiscal.

##### I Da Nulidade da Decisão de Primeira Instância

Em preliminar, a recorrente MUDE alegou a nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, com base nos argumentos a seguir analisados.

Segundo a recorrente, o desmembramento do julgamento da multa regulamentar fora uma manobra do órgão julgador de primeiro grau, para que os mesmos fatos fossem julgados por turmas distintas deste Conselho, com a real possibilidade de desfechos distintos para uma mesma autuação fiscal.

Trata-se de alegação desprovida de fundamento. A formalização dos autos apartados, para fim de cobrança do crédito tributário relativo a citada multa regulamentar, capitulada no art. 470, I, do Decreto 4.544/2002 (RIPI/2002), foi motivada por falta de competência da DRJ Ribeirão Preto para apreciação do contencioso concernente à imposição da referida multa. No caso, de acordo o Anexo I da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013, o órgão julgador de primeiro grau competente para o julgamento da referida multa regulamentar é a DRJ São Paulo.

Portanto, ao contrário do alegado, trata-se de procedimento que foi realizado em cumprimento ao disposto na referida Portaria, logo, decidiu com acerto a DRJ de Ribeirão Preto ao julgar apenas as questões controvertidas atinentes ao lançamento do IPI nas saídas de produtos do estabelecimento equiparado à industrial e determinar a formalização de autos apartados, para o julgamento do contencioso sobre a referida multa fosse realizado pela DRJ São Paulo, órgão julgador competente para julgar a questão, nos termos da referida portaria.

Pelas mesmas razões, também revela-se improcedente a alegação do responsável solidário Carlos Roberto Carnevali, de que a decisão recorrida padecia de vício de nulidade, porque não apreciara a legalidade da multa regulamentar, descumprindo determinação deste Conselho no sentido de que fosse a este pensado o processo nº 16515.720068/2011-86, que fora ilegal e indevidamente desmembrado deste. Especialmente, tendo em conta que não houve a alegada determinação deste Conselho para que o citado processo fosse pensado a este.

Também não procede o argumento suscitado pela recorrente MUDE de que o indeferimento da produção da prova pericial e da realização da diligência requeridas impossibilitara de verificar se efetivamente houve a alegada antecipação de recursos financeiros.

No âmbito do processo administrativo fiscal, o destinatário da prova é autoridade julgador, nos termos do art. 29 do Decreto 70.235/1972. Logo, se na apreciação das provas coligadas aos autos a autoridade julgadora entende que elas são suficientes para **formação da sua convicção não cabe qualquer apreciação a respeito dessa decisão,**



pormenorizadamente, cada uma das alegações ou provas apresentadas pelas partes, nem que seja correto os fundamentos por ele aduzidos.

No mesmo sentido, o entendimento consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a exemplo do que fora externado no julgamento do AgRg no RE nos EDcl no AgRg no AREsp 268.238/SP, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DO ISSQN. REGISTRO PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. ADI 3.089/DF. POSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DO ISSQN DEVIDO PELOS TABELIÃES. PREÇO FIXO OU PREÇO DO SERVIÇO. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. INDEFERIMENTO LIMINAR. ART. 543-A, § 5º, DO CPC. ART 5º, XXXV E ART. 93, IX, AMBOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECURSO PREJUDICADO. AGRAVO DESPROVIDO.*

[...]

*III. A Corte Suprema, nos autos do AI-RG-QO 791.292/PE, julgado sob o regime da repercussão geral, reafirmou a sua jurisprudência no sentido de que o art. 93, IX, da Constituição Federal exigem que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.*

*IV - Agravo regimental desprovido.*<sup>1</sup> (grifos não originais)

Da mesma forma, tem trilhado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme bem ilustra o julgamento realizado sob regime de repercussão geral, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral.*<sup>2</sup> (grifos não originais)

<sup>1</sup> BRASIL. STJ. CORTE ESPECIAL. AgRg no RE nos EDcl no AgRg no AREsp 268.238/SP, Rel. Ministro GILSON DIPP, julgado em 18/12/2013, DJe 03/02/2014)

<sup>2</sup> BRASIL. STF. PLENÁRIO. AI 791292 QO-RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, DJe-149 DIVULG-12-08-2010 PUBLIC-13-08-2010 EMENT VOL-02410-06 PP-01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113-118.) JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

Por todas essas razões, fica demonstrado que não existem, na decisão recorrida, as máculas apontadas pelos recorrentes, logo, rejeita-se todas as preliminares de nulidade suscitadas.

## II Da Nulidade das Provas Emprestandas

A recorrente MUDE, com base no Parecer de fls. 47644/47712, da lavra dos renomados Professores Ada Pellegrini Grinover e Flávio Luiz Yarshell, alegou nulidade das provas colhidas no âmbito do Procedimento Criminal Diverso nº 2005.61.009285-1, com base no argumento de que, como o referido procedimento criminal fora instaurado com finalidade exclusivamente penal, por conseguinte as provas nele colhidas não poderia ser compartilhada pela fiscalização, porque não havia autorização judicial nem legal para tal finalidade.

Com a devida vênia, não procede esse argumento, pois, diferentemente do alegado, o referido procedimento criminal foi instaurado para investigar o esquema de fraude na importação dos equipamentos eletroeletrônicos e de telecomunicações da marca CISCO, importados por conta e ordem da recorrente MUDE. Ademais, ele foi realizado a pedido e com base nos fortes indícios de fraude colhidos pela fiscalização da RFB. Inclusive, a força da tarefa de investigação da Polícia Federal contou com a participação ativa e direta dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), que atuaram na condição de assistentes técnicos.

Nesse sentido, a quebra do sigilo de correspondência, de dados fiscais, bancários e contábeis foi autorizada judicialmente, para fim de investigação dos fortes indícios de crimes “de quadrilha, falsidade documental, descaminho e crimes tributários”. Além disso, o magistrado que autorizou a captação dos questionados dados/informações também autorizou a sua utilização deles por parte da fiscalização da RFB, conforme documentos de fls. 342/346, enviados por meio do Ofício nº 3693/2008 - S.7 - SVZ, de onde se extrai o elucidativo excerto que segue transcrito:

*A legal obtenção da prova para apuração de crimes, mesmo no caso de interceptações telefônicas, não inviabiliza a posterior utilização dessas provas para outros fins judiciais ou administrativos.*

*O que precisa ficar devidamente comprovado é que a interceptação foi originalmente solicitada e deferida visando efetivamente sua utilização em apuração de crimes e isso, inegavelmente, é o caso dos autos. As interceptações telefônicas e telemáticas, bem como as demais quebras de sigilo de dados, foram regularmente deferidas para apuração de crimes de quadrilha, falsidade documental, descaminho e crimes tributários.*

*Com isso, perfeitamente cabível, em um segundo plano, que esses elementos possam ser utilizados como provas em outros procedimentos, mesmo que administrativos (prova emprestada).* (grifos não originais)

Dado esse escopo, certamente, além da apuração dos crimes praticados pelos líderes do “Grupo MUDE”, a investigação também visou a obtenção de provas do sofisticado esquema de fraude, para fim de instrução dos autos de cobrança dos tributos sonegados nas operações de importação fraudulentas e imposição das penalidades previstas para as infrações cometidas, como forma de inibir ou cessar as práticas ilícitas de importação praticadas pelo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

citado grupo. Logo, resta evidenciada a licitude da utilização das referidas provas que foram coligidas aos autos.

E o entendimento aqui esposado, está em perfeita consonância com a jurisprudência deste Conselho. A título de exemplo, cita-se o acordo nº 3403-002.434, da lavra da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

*ESCUTA TELEFÔNICA. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.  
VALIDADE.*

*É válida a prova carreada aos autos decorrente de escuta telefônica se a coleta e o repasse à RFB das informações derivadas da escuta forem judicialmente autorizados.<sup>3</sup>*

A propósito do assunto, cabe ainda consignar que o Plenário do STF, no recente julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601.314, da relatoria do Ministro Edson Fachin, e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2859, 2390, 2386 e 2397, concluiu que era constitucional os dispositivos da Lei Complementar (LC) 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial, sob o entendimento de que a norma não resultava em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

Também não procede o argumento da recorrente MUDE de que a falta de transcrição integral das escutas telefônicas e dos arquivos telemáticos, bem como o uso de documento em língua estrangeira sem tradução juramentada, implicava na nulidade das respectivas provas utilizadas pela fiscalização.

Em relação ao assunto, há expressa determinação no art. 9º da Lei 9.296/1996, no sentido de que somente os dados regularmente interceptados que interessarem à instrução probatória devem ser reproduzidos e coligidos aos autos, enquanto que os demais sem interesse para investigação devem ser inutilizados. Portanto, diferentemente do alegado, o procedimento em questão foi realizado em perfeita sintonia com a referida determinação legal.

Assim, em conformidade com o que determina do citado preceito legal, a fiscalização trouxe à colação dos autos somente os trechos dos diálogos telefônicos e das mensagens eletrônicas relevantes para instrução probatória da questionada autuação. Portanto, fica demonstrada a licitude do procedimento adotado pela fiscalização.

No mesmo sentido, o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Habeas Corpus 91207/MC, de que era desnecessária a degravação integral das escutas telefônicas, bastando que fossem degravados e coligidos aos autos os excertos necessários ao embasamento da denúncia, conforme esposado no enunciado da ementa que segue transcrito:

*EMENTA: HABEAS CORPUS. MEDIDA CAUTELAR.  
PROCESSUAL PENAL. PEDIDO DE LIMINAR PARA  
GARANTIR À DEFESA DO PACIENTE O ACESSO À  
TRANSCRIÇÃO INTEGRAL DAS ESCUTAS TELEFÔNICAS  
REALIZADAS NO INQUÉRITO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO*

*PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL (ART. 5º, INC. LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA): INOCORRÊNCIA: LIMINAR INDEFERIDA.*

*1. É desnecessária a juntada do conteúdo integral das gravações das escutas telefônicas realizadas nos autos do inquérito no qual são investigados os ora Pacientes, pois bastam que se tenham degravados os excertos necessários ao embasamento da denúncia oferecida, não configurando, essa restrição, ofensa ao princípio do devido processo legal (art. 5º, inc. LV, da Constituição da República). 2. Liminar indeferida.<sup>4</sup>*

Em relação aos documentos em língua estrangeira sem tradução juramentada, além da recorrente não indicar quais os documentos que prejudicaram a sua defesa, com base nas poucas peças ou conversas não traduzidas para o vernáculo, colacionadas aos autos, observa-se que elas não tinham o condão de causar qualquer embaraço ou dificuldade para a defesa dos recorrentes, especialmente, tendo em conta que os documentos relevantes para o embasamento da autuação foram todos traduzidos para vernáculo nos ofícios e laudos da Polícia Federal, bem como no âmbito do procedimento administrativo.

Além disso, se há nos autos expressa autorização judicial (fls. 307/310) para utilização das provas produzidas no âmbito citado Inquérito Policial e uma vez comprovada a participação de todos os recorrentes no citado esquema de fraude, consequentemente, não existe qualquer ilicitude na utilização das referidas provas, para fim de comprovação das infrações tributárias e ao controle administrativo das importações, que foram imputadas pela fiscalização aos recorrentes.

Com base nesse entendimento, também fica afastada a alegação de ilicitude das referidas provas, suscitada pela recorrente CISCO, em razão de não ter integrado a relação dos investigados no âmbito do citado inquérito policial.

A recorrente CISCO alegou ainda que, na formação da prova, houve violação ao contraditório e ao direito de defesa, sob o argumento de que não lhe fora dada oportunidade de intervir ou participar do referido procedimento criminal.

Sem razão a recorrente. Ora, se o referido procedimento criminal fora instaurado exclusivamente para apurar as possíveis condutas delitivas das pessoas físicas integrantes do “Grupo MUDE”, obviamente, não havia justificativa plausível para a recorrente CISCO, na condição pessoa jurídica, intervir ou participasse do citado procedimento, examinando ou questionando as provas colhidas.

Além disso, por ser regido pelo princípio da inquisitorialidade, a fase do procedimento criminal, assim como a fase do procedimento fiscal, sabidamente, não é o momento propício para o exercício do contraditório e do amplo direito de defesa.

No caso, com a ciência da recorrente da conclusão do procedimento fiscal em apreço, o contraditório e o pleno exercício do direito de defesa foi-lhe assegurado e plenamente exercido, nas duas oportunidades em que compareceu aos autos, conforme bem demonstram as robustas peças defensivas colacionadas aos autos. E nesta fase, cabia a recorrente contestar as provas colhidas no âmbito do citado procedimento criminal e coligidas aos presentes autos, o que foi feito oportuna e adequadamente pela recorrente CISCO.

<sup>4</sup> BRASIL. STF. HC 91207 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA. Tribunal Pleno, julgado em 11/06/2007; DJe-106 DIVULG-20-09-2007 PUBLIC-21-09-2007 DJ 21-09-2007 PP-00020 EMENT VOL-02290-02 PP-00325 ES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Com base nessas considerações, demonstra-se a total higidez das provas colhidas no âmbito procedimento criminal e coligidas aos autos, em especial, aquelas obtidas no curso do citado procedimento criminal, que foram disponibilizadas à fiscalização, por expressa autorização judicial.

Assim, demonstrada que foram obtidas de forma lícita as provas colacionadas aos autos e utilizadas pela fiscalização para demonstrar os fatos imputados aos recorrentes, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

### **III Da Nulidade do Procedimento Fiscal e da Necessidade de Diligência**

A recorrente MUDE alegou nulidade do procedimento fiscal, sob o argumento de que houve desobediência ao art. 142 do CTN, que impunha à fiscalização o dever de averiguar a ocorrência do fato concreto, previsto na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o, tudo mediante prova concreta e material, e não somente proceder o lançamento com base em presunções. Segundo a recorrente, a presente autuação não poderia prosperar, pois não ficara comprovada a antecipação de recursos que poderia ensejar a aplicação da presunção legal de importação por conta e ordem.

Sem razão à recorrente. O presente procedimento fiscal não foi realizado com base em meras presunções, mas embasado em robusto acervo probatório, que se encontra colacionado aos autos.

Diferentemente do alegado pela recorrente, há nos autos provas documentais, distribuídas nos vários volumes deste processo, em especial os que constam dos Anexos II e III (fls. 31722 e ss.), que foram elaborados e colhidos pela fiscalização no curso das várias diligências fiscais realizadas nos estabelecimentos da MUDE e das demais empresas que atuaram de forma ativa no esquema de importação fraudulenta em referência.

Os documentos do período de janeiro de 2004 a outubro de 2007, que embasaram a autuação, dentre outros, foram os seguintes: a) escrituração contábil e fiscal das respectivas empresas; b) notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias; c) contratos de câmbio; d) declarações de importações, e d) extratos bancários.

Essa documentação, inequivocamente, infirmam a alegação da recorrente MUDE e dos demais recorrentes de que a fiscalização havia se utilizado documentos do ano 2003, para comprovar os fatos motivadores da presente autuação.

Além do referido acervo probatório, entregue ou apreendido no curso das referidas diligências, subsidiariamente, a fiscalização utilizou os documentos e arquivos magnéticos apreendidos no âmbito da “Operação Persona”, que integram os Anexos I e IV dos presentes autos (fls. 29805/31721 e 42553/44022), que, de forma congruente, corroboraram os ilícitos cometidos pelos integrantes do esquema fraudulento em destaque.

E com base nos referidos documentos, ao contrário do que alegou a recorrente, a fiscalização comprovou que: a) a real operação de importação fora realizada entre a fabricante dos equipamentos da marca CISCO, sediada nos EUA (a CISCO SYSTEM INC.) e a MUDE, a real importadora e adquirente dos referidos produtos; b) todas as operações intermediárias foram simuladas, para aparentar legalidade às operações de compra e venda realizadas no mercado interno, dissimular ou acobertar a real operação de operação, com vistas a fraudar o controle aduaneiro e evitar ou reduzir a carga tributária; c) a real importadora MUDE

repassava os recursos para a distribuidora interposta que, por sua vez, os repassava à importadora interposta; e d) as empresas interpostas (importadoras e distribuidoras) não tinha disponibilidade econômico-financeira nem estrutura operacional, para realizar as referidas importações.

O fornecimento dos recursos financeiros pela MUDE às empresas importadoras e distribuidoras encontra-se minuciosamente demonstrado no Capítulo IV do TVF ( fls. 719 e ss.). Os dados apresentados nos vários demonstrativos/planilhas elaborados pela fiscalização, detalhado por empresa importadora e distribuidora, corroborados pelos documentos coligidos autos, comprovam que as empresas que aparecem como importadoras diretas, bem como as distribuidoras, foram utilizadas para ocultar a real importadora MUDE, mediante simulação da operação de aquisição das mercadorias de origem estrangeira já nacionalizadas, e assim excluindo a MUDE do processo direto de importação, de modo a evitar a sua equiparação a estabelecimento industrial e, em decorrência, excluí-lo da condição de contribuinte do IPI.

Em suma, a comprovação da transferência dos recursos financeiros da recorrente MUDE às referidas empresas importadoras, por força da presunção, determinada no disposto no art. 27<sup>5</sup> da Lei 10.627/2002, além de equiparar as correspondentes operações de compra no exterior dos equipamentos da marca CISCO à operação de importação por conta e ordem da MUDE, também equiparava esta empresa a condição de estabelecimento industrial, nos termos do art. 79<sup>6</sup> da Medida Provisória 2.158-35/2001. Todas essas questões serão analisadas, em detalhe, a seguir, por ocasião da apreciação das questões de mérito.

Assim, resta demonstrado que o procedimento fiscal encontra-se respaldado em fartos elementos probatórios e que as operações de importação, por presunção legal relativa (*juris tantum*), foram consideradas por conta e ordem, em razão da comprovação de que as empresas importadoras utilizaram os recursos financeiros da real importadora MUDE, para custear a totalidade das importações realizadas no período da autuação.

Dada essa configuração, cabia a recorrente MUDE infirmar as robustas provas colacionadas aos autos pela fiscalização, com base em elementos probatórios hábeis e idôneos. No entanto, em vez de tentar contraditar o teor das mencionadas provas, sem qualquer respaldo em elementos adequados de prova, a recorrente preferiu o caminho fácil de retoricamente alegar que não havia documento “capaz de provar a alegada antecipação de recursos”.

Os recorrentes responsáveis solidários também alegaram nulidade do procedimento fiscal e dos respectivos TSPS por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sob o argumento de que não foram submetidos a prévio procedimento fiscal, visando o levantamento das informações e documentos relacionados ao fato jurídico infracional.

Sem razão os recorrentes. No âmbito do processo administrativo fiscal de exigência de crédito tributário, a fase do contraditório tem início com a ciência do auto de infração pelo contribuinte e sujeitos passivos solidários, o que foi feito, de forma regular no caso em tela.

<sup>5</sup> "Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001."

<sup>6</sup> "Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora."

Doc. 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

A

Além disso, com a regular ciência de todos os responsáveis solidários foi facultada a possibilidade deles impugnarem a exigência fiscal, o que foi regularmente exercido por todos. E, no caso, tanto as robustas peças impugnatórias, quanto os extensos recursos voluntários apresentados pelos recorrentes, representam provas incontestas de que o contraditório e o direito de defesa foram assegurados aos sujeitos passivos solidários em toda sua plenitude, inclusive a faculdade de apresentar as provas que entendessem adequadas e pertinentes com vistas à comprovação das aduzidas razões de defesas.

No mesmo sentido, consolidou-se a jurisprudência deste Conselho, conforme se infere do enunciado da Súmula CARF nº 46, que segue transcrito: “O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.”

Portanto, revela-se de todo descabida a alegação de mácula dos respectivos TSPS, em razão da necessidade de prévio procedimento fiscal contra as pessoas físicas arroladas como sujeitos passivos solidários.

No caso, o questionado auto de infração atende todos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/1972. E o TVF que o integra contém todos os dados e informações necessários e suficientes para o perfeito conhecimento das irregularidades tributárias e aduaneiras imputadas ao sujeitos passivos principal e solidários.

E na fase de instrução ou inquisitorial do procedimento fiscal, sabidamente, não há qualquer determinação legal no sentido de obrigar a fiscalização instaurar procedimento contra cada um dos responsáveis solidários, ou até mesmo cientificar todos eles da instauração e do curso do procedimento realizado contra o contribuinte fiscalizado. Tais medidas somente serão adotadas, se curso do procedimento elas se revelarem indispensáveis, para fins de instrução processual, o que não ocorreu na autuação em apreço.

Por essas razões, diferentemente do alegado, não há que falar em prejuízo ao direito defesa e tampouco em vulneração do contraditório, no curso da fase de procedimental ou de instrução. Em decorrência, revela-se de todo inapropriado alegar cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, que, se apresentada tempestivamente pelo autuado, instaura a fase litigiosa do processo, nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/1972.

Também revela-se descabido o desafio lançado pela recorrente a este Conselho, com vista a demonstrar que houve a alegada antecipação de recursos financeiros, inclusive, mediante solicitação de toda e qualquer diligência que entendessem necessária.

Sabidamente, no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do disposto caput dos arts. 9º e 15 do Decreto 70.235/1972, ônus probatório cabe a autoridade fiscal incumbido da autuação e ao impugnante que discorda do procedimento. De outra parte, à autoridade ou ao órgão julgador só cabe demandar a produção de provas, se na apreciação dos fatos for constatada deficiência probatória e a prova a ser produzida revelar-se imprescindível para formação da sua convicção, com respaldo no art. 18 do Decreto 70.235/1972, o que poderá ser feito de ofício ou a requerimento das partes, mediante a conversão do julgamento em diligência, inclusive para produção de produção pericial.

Entretanto, no caso em tela a realização de diligência ou perícia, revela-se de todo desnecessária, porque a fiscalização apresentou a documentação comprobatória das

operações de antecipação de recursos financeiros, que deveria ter sido contestada ou infirmada pela recorrente, com base em elementos probatórios idôneos, o que não ocorreu.

Assim, como os referidos elementos probatórios coligidos aos autos pela fiscalização são suficientes para formação da convicção deste julgador acerca dos fatos controvertidos, em conformidade com o disposto no art. 29 do Decreto 70.235/1972, no caso em tela, revela-se de todo prescindível a realização de qualquer diligência ou realização de perícia, para o deslinde de controvérsia.

Por todas essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade do procedimento fiscal, bem como o pedido de realização de diligência ou perícia, por se revelar totalmente desnecessária para o deslinde do contencioso.

## A.2) DAS QUESTÕES DE MÉRITO

No mérito, a controvérsia gira em torno da legitimidade da cobrança dos débitos do IPI do período de 01/01/2004 a 31/10/2007 e consectários legais (multa de ofício qualificada e juros moratórios), bem como da legitimidade passiva das pessoas físicas e jurídica arroladas como sujeitos passivos solidários.

Novamente, ressalta-se que, por não mais integrar os presentes autos, aqui não será analisada as questões atinentes a legitimidade da imposição da multa isolada regulamentar de 100% (cem por cento) do valor das mercadorias, por entrega a consumo de produto de procedência estrangeira importado fraudulentamente, objeto do processo nº 16151.720.068/2011-86, que se encontra na pauta de julgamento de outra Turma Ordinária desta 3ª Seção, conforme informado anteriormente.

## I DA LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Os principais questionamentos acerca da legitimidade da cobrança do IPI e respectivos consectários legais foram suscitadas pela recorrente MUDE. Assim, neste tópico serão analisadas, com primazia, as razões de defesa por ela suscitadas. Porém, para evitar repetição desnecessária, se existir argumentos relevantes e distintos sobre a mesma questão, apresentada por qualquer dos sujeitos passivos solidários, eles também serão analisados neste tópico.

Inicialmente, para fim de definição dos contornos da lide, revela-se de todo oportuno apresentar o motivo da cobrança crédito tributário objeto da presente atuação, que, se encontra resumido no excerto extraído do questionado auto de infração, que segue transcrito:

*A presente tributação no sujeito passivo, como equiparado a estabelecimento industrial, foi efetuada com base no inciso IX, c/c com o parágrafo 2º, ambos do artigo 9º do DECRETO N° 4.544, DE 26/12/2002, e decorreu da constatação de que o autuado incidiu na conduta tipificada no artigo 27 da Lei n° 10.637, de 30/12/2002, combinado com o artigo 79 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24/08/2001 [...].*

Os referidos preceitos legais, que tipificam a conduta atribuída à recorrente MUDE, têm a seguinte redação, *in verbis*:

*Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

Documento assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

50

*Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

Da leitura combinada dos textos transcritos, extrai-se que, para fins de equiparação à estabelecimento industrial, a operação de importação “realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem” do terceiro fornecedor dos recursos.

### **1.1 Da Equiparação a Estabelecimento Industrial**

No caso em tela, a presunção legal de equiparação a estabelecimento industrial, que serviu de fundamento para a cobrança do IPI objeto do lançamento em questão, foi fundamentada na prova da utilização de recursos da recorrente MUDE pelas empresas importadoras dos produtos da marca CISCO.

Dada essa configuração, ressalta-se que a presunção prevista no art. 23<sup>7</sup>, § 2º, do Decreto-lei 1.455/1976, incluído pela Lei 10.637/2002, alegado pela recorrente MUDE, não foi apresentada como fundamento do lançamento em apreço. Portanto, trata-se de matéria estranha aos fundamentos da cobrança dos débitos do IPI, objeto da questionada autuação. Por essa razão, a referida presunção não será aqui analisada.

Com efeito, o referido preceito legal trata da presunção da interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, que exige a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, para fim de aplicação da pena de perdimento ou da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. Os presentes autos, inequivocamente, não tratam da imposição da referida penalidade, portanto, trata-se de matéria estranha aos autos.

Assim, a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados não representa condição necessária, para fim de aplicação da presunção de equiparação a estabelecimento industrial, que exige como condição necessária e suficiente, conforme já demonstrado, a comprovação do fornecimento dos recursos financeiros ao importador pelo estabelecimento equiparado a industrial.

Aqui também não será objeto de análise eventual divergência de entendimento manifestada nas diferentes decisões de primeiro grau proferidas nos diversos processos que tratam de autuações contra a recorrente MUDE. Tais argumentos, certamente, servem de fundamento para as respectivas decisões, porém não tem o condão de alterar ou aperfeiçoar o fundamento do lançamento em apreço, cuja legalidade cabe a este Colegiado analisar e decidir a respeito.

<sup>7</sup> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

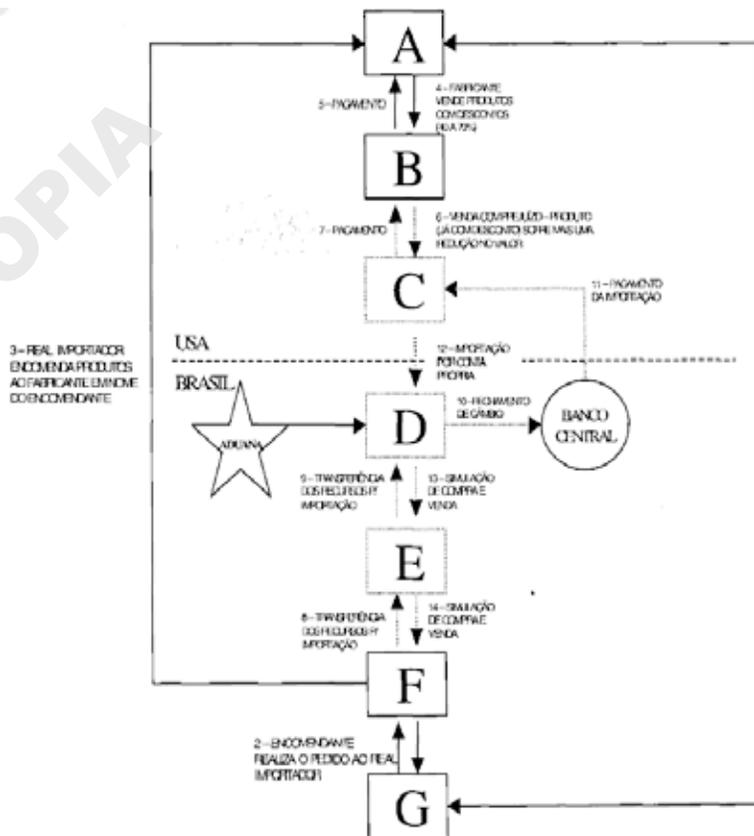
§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Assim, o ponto central da controvérsia cinge-se à comprovação do fato presuntivo, consistente na utilização dos recursos financeiros da recorrente MUDE pelas empresas importadoras dos produtos da marca CISCO. Portanto, dada essa característica, tem-se que o deslinde da controvérsia envolve questão de natureza, eminentemente, fático probatória, ou seja, se as importações objeto da tributação em questão foram realizadas com recursos das próprias importadoras ou com recursos fornecidos pela recorrente MUDE.

Definida a questão relevante para o deslinde da controvérsia, passa-se a analisar as razões apresentadas pela fiscalização para o lançamento em cotejo com as razões de defesa apresentadas pelos recorrentes, com destaque para as alegações da recorrente MUDE.

**Da transferência de recursos financeiros: elementos probatórios apresentados pela fiscalização.**

Previamente à análise dos elementos probatórios, que foram apresentados pela fiscalização, para demonstrar as transferências dos recursos financeiros da recorrente MUDE para as empresas importadoras/distribuidoras e, assim, facilitar a compreensão do fluxo financeiro entre as empresas do “Grupo MUDE” e as demais empresas integrantes da logística operacional de importação do grupo, reproduz-se a seguir o quadro resumo da logística de importação dos produtos da marca CISCO, extraído do TVF (fls. 500/501), em que destacado o fluxo das mercadorias e fluxo dos recursos financeiros:

**DESIGNAÇÃO DAS FUNÇÕES:**

A = Fabricante: CISCO SYSTEM INC.

B = Distribuidoras interpostas - USA:

MUDE USA; e

FULFILL HOLDING LTDA.

C = Exportadoras Interpostas - USA

3TECH INTERNATIONAL;  
LATAM TECHNOLOGY CORP.;  
SUPERKIT INTERNATIONAL IND.;  
ROMFORD TRADING CORP.;  
LOGCIS EXPORT LLC e  
GSD TECHNOLOGIES

D = Importadoras interpostas - Brasil:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

53

PRIME TECNOLOGIA IND. E COM. LTDA;  
 D'LUCK COM. IMP. EXP. LTDA;  
 ARCO EQUIPAMENTOS LTDA;  
 BRASTEC TECNOLOGIA e INFORMÁTICA LTDA;  
 ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA;  
 WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO LTDA;  
 WAYTEC COMERCIAL LTDA;  
 TDC TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA;  
 LIVON IND. E TECNOLOGIA EM ELETRÔNICA DA BAHIA;  
 PI - PROPRIEDADE INTLECTUAL COM. REPRESENT. LIDA.;  
 MICROTEC SISTEMAS IND. COM. S<sup>ª</sup>; e  
 KELOW INFORMÁTICA LTDA.

E = Distribuidoras Interpostas - Brasil:

TECNOSUL DIST. PROD ELETRO-ELETRÔNICO E INFORM. LTDA.;  
 NACIONAL DISTRIBUIDORA DE PROD. ELETRÔNICOS LTDA.;  
 SPCOM PRESTAÇÃO DE SERV. EM INFORMÁTICA LTDA.; e  
 CONTEC COM. E DISTR. PROD. ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA.

F = Real importador e adquirente oculto:

MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

G = Comprador no mercado interno: são os clientes do “Grupo MUDE”.

A logística das importações do denominado “Grupo MUDE” foi descrita pela fiscalização, nos trechos do TVF (fls. 502/503), a seguir transcritos:

*A CISCO DO BRASIL é o escritório comercial do fabricante americano no Brasil e **controla todas as vendas dos produtos CISCO no Brasil**, possuindo inclusive metas de vendas definidas pela matriz norte americana. Ela negocia com seus clientes o valor dos produtos a serem fabricados nos Estados Unidos, inclusive em relação a descontos concedidos, prazos de entrega, enfim, toda a parte comercial.*

*Após o recebimento do pedido feito pelo comprador final no Brasil, a CISCO indica um revendedor de seus produtos (MUDE) que faz o pedido junto a CISCO USA, repassando ao comprador final todos os descontos que foram anteriormente negociados com a CISCO BRASIL.*

*O fabricante produz os equipamentos com pleno conhecimento de que após a importação dos produtos, os mesmos serão revendidos ao comprador final no Brasil (“G”). A Cisco não realiza as importações diretamente de sua matriz, mas “terceiriza” o serviço de importação através da MUDE. Esta, por sua vez, contacta o importador interposto para a realização das importações.*

*A CISCO (EUA) também não vende diretamente para o Brasil. Ela vende a um distribuidor interposto (“B”), que revende a um exportador interposto (“C”), que exporta para o Brasil. Na venda para o distribuidor, a CISCO EUA concede descontos que variam entre 40 a 70% do valor da mercadoria.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

54

Na venda da distribuidora para a exportadora, o valor dos produtos, que já possuíam um desconto de 40 a 70%, **sofre mais uma redução**, com o objetivo de pagar menos tributos incidentes na importação na entrada no Brasil.

*Esta variação ocorre pela redução do valor do hardware, compensando-se com um aumento do valor do software.*

*A operação de comércio exterior, então, se processa entre as empresas interpostas "C" e "D", controladas pelo grupo. Toda a documentação aduaneira é instruída em nome do importador ("D"), que recebe em seu nome a mercadoria e as nacionaliza como se fosse seu real adquirente. **Para o registro da declaração de importação, momento no qual ocorre o recolhimento dos tributos, e para o fechamento do contrato de câmbio (remessa ao exterior pelo pagamento dos produtos), o real importador e adquirente ("F") envia os recursos para a distribuidora interposta ("E"), que por sua vez repassa os recursos à importadora interposta ("D").** O repasse dos recursos é feito devido ao fato de que, **nem a importadora, nem a distribuidora no Brasil, dispõem de capacidade econômico-financeira para a realização das importações (empresas laranjas).** O envio dos recursos também tipifica, por força de disposição legal, as importações como sendo **"por conta e ordem de terceiro"**, no caso a MUDE.*

*Posteriormente, em uma operação de compra e venda **simulada**, a importadora interposta ("D") transfere para a **distribuidora interposta ("E")** que, **NO MESMO DIA, simula uma venda para o real importador e adquirente ("F")**. Na maioria dos casos, as mercadorias seguem do local de desembaraço aduaneiro diretamente para o cliente final ("G"), ocorrendo no caminho apenas a troca de notas fiscais. **A distribuidora interposta tem o papel de "blindar" o real adquirente** de eventuais cobranças de tributos devidos nestas operações, como, por exemplo, o ICMS que seria devido ao Estado de São Paulo em relação ao benefício concedido no local da importação (Bahia), quando utilizado indevidamente, como é o caso, bem como colocar mais uma empresa entre o importador e o real adquirente, tornando mais nebulosa suas relações e dificultando assim a atuação dos fiscos federal e estadual.*

*Quanto ao fluxo financeiro, o real importador ("F") remete os recursos ao distribuidor interposto ("E"), que por sua vez o repassa ao importador interposto ("D"), cabendo a este último, a liquidação do câmbio ao exportador nos EUA ("C"), pelo pagamento das importações realizadas.*

*Assim, a operação de comércio exterior, de fato, ocorre entre a fabricante nos EUA - CISCO SYSTEM CO. ("A") e o real importador e adquirente - MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. ("F"), sendo todas as operações intermediárias **SIMULADAS** e criadas apenas para dar uma aparência de legalidade à operação, e, em consequência, usufruir ilegalmente **das reduções tributárias** descritas. (grifos do original)*

Da leitura do texto transcrito, infere-se que o esquema fraudulento relatado envolvia dupla tentativa de esconder das autoridades brasileiras a real exportadora e fabricante (“dupla blindagem”), a multinacional estadunidense CISCO SYSTEMS INC., e a real adquirente e importadora, MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., pois, interpostos entre as duas havia, respectivamente, uma distribuidora e uma exportadora nos Estados Unidos e uma importadora e uma distribuidora no Brasil.

Quanto ao fluxo financeiro, as importadoras interpostas, após receber, por meio das distribuidoras interpostas, os recursos provenientes do real adquirente e ora recorrente MUDE, remetia-os, em dólar americano, ao exportador interposto (GSD), a título de pagamento das importações realizadas. Por fim, nos Estados Unidos, os valores em dólar americano eram destinados ao distribuidor estrangeiro (MUDE USA) que, em última instância, repassava-os ao real importador e fabricante dos produtos, a CISCO SYSTEMS INC., fechando o ciclo financeiro da real operação comercial celebrada entre a real exportadora e real importadora.

Além da referida logística de importação, no Capítulo III do citado TVF (fls. 503/718), respaldada em documentos e planilhas extraídas dos arquivos magnéticos apreendidos no âmbito da “Operação Persona” (Anexo I - fls. 29805 e ss.), a fiscalização apresentou o rol de todas as empresas vinculadas ao esquema de importação do “Grupo MUDE”, nos EUA e no Brasil, bem como descreveu a função que cada uma delas desempenhava no esquema importação em destaque, o grupo empresarial a que pertencia, o quadro societário de direito e de fato, os reais dirigentes, a capacidade econômico financeira das empresas etc.

Dentre os grupos descritos pela fiscalização, pela relevância para o caso em preço, merece destaque o “GRUPO KIKO/ERNANI (K/E)”, controlado pelos solidários Cid Guardia Filho, conhecido como “KIKO” e Ernani Bertino Maciel, doravante denominado “GRUPO K/E”.

A composição e função do referido grupo no esquema de fraude em destaque foi assim descrito pela fiscalização:

*O GRUPO K/E era responsável pelas IMPORTADORAS E DISTRIBUIDORAS INTERPOSTAS sediadas no Brasil. Estas empresas tinham como função (I) ocultar o REAL ADQUIRENTE (e beneficiário) MUDE LTDA e o beneficiário CISCO BRASIL, (II) propiciar redução ilícita do recolhimento de tributos, notadamente do IPI e ICMS.*

*Este GRUPO participava da parte operacional do esquema, atuando também após a nacionalização das mercadorias importadas por suas empresas, na distribuição das mesmas até a sua entrada na MUDE LTDA, em uma série de operações simuladas de compra e venda. Referidas empresas agiam como verdadeiras fábricas de emissão de notas fiscais, vez que não possuíam atividade comercial verdadeira, sendo suas operações comerciais meras simulações com objetivo de ocultação da verdadeira responsável pelas operações de comércio exterior, a empresa MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.*

*Por constituírem parte visível do esquema, tais empresas, notadamente as IMPORTADORAS INTERPOSTAS, vinham sendo alvo constante de autuações por parte da Receita Federal do Brasil.*

*Mas, na medida em que a Receita Federal do Brasil atuava sobre quaisquer das empresas do GRUPO K/E, no sentido de investigar sua real condição econômica, financeira ou fiscal, este GRUPO prontamente criava outra pessoa jurídica, com o fim de substituir a empresa investigada, de modo a promover a continuidade do esquema fraudulento.*

*Compõem este grupo as seguintes empresas:*

*a) IMPORTADORAS INTERPOSTAS - BRASTEC, PRIME, ABC, D'LUCK, LI VON e ARCO EQUIPAMENTOS;*

*b) DISTRIBUIDORAS INTERPOSTAS - TECNOSUL e NACIONAL;*

*[...]. (grifos do original).*

As principais características das empresas pertencentes ao “GRUPO K/E”, segundo a fiscalização, eram as seguintes: a) quadros societários constituídos por interpostas pessoas, em geral pessoas sem capacidade econômico-financeira ou empresas *offshore* sediadas em paraísos fiscais; b) número reduzido de funcionários; c) operação em imóveis alugados; d) ausência de estoque de mercadorias; e e) reduzidos investimentos em ativo imobilizado.

No Capítulo IV do TVF (fls. 719 e ss.), a fiscalização apresentou o resultado das diligências fiscais realizadas nas principais empresas que operavam o esquema de importações do “Grupo MUDE”, no período da atuação, com o objetivo de colher provas complementares às que foram obtidas no âmbito “Operação Persona”, para fim de demonstrar que as operações de importação do período foram realizadas por conta e ordem da recorrente MUDE, por intermédio das interpostas empresas importadoras e distribuidoras do “GRUPO K/E”.

O grande acervo documental, colhido ou apreendido no curso das referidas diligências fiscais, consta dos vários volumes que integram os Anexos III e IV dos presentes autos (fls. 35502/44022), dentre os quais merecem destaque os documentos da escrituração contábil e fiscal, as notas fiscais de entrada e saída, as duplicatas/faturas emitidas, as declarações de importação, os contratos de câmbio, os extratos bancários etc.

Para confirmar as transferências dos recursos financeiros da recorrente MUDE para custear as importações realizadas pelas referidas empresas importadoras interpostas, a fiscalização analisou os extratos bancários das empresas envolvidas nas respectivas operações de importação, os pagamentos das duplicatas/faturas realizada pela MUDE (transferências de recursos entre contas-correntes bancárias), a escrituração das respectivas empresas e as datas dos vencimentos dos contratos de câmbio das importações informadas nas respectivas declarações de importação etc.

Após a compilação de todos os dados extraídos da referida documentação, apreendida ou fornecida pelas empresas importadoras e distribuidoras e pela MUDE, e o cotejo dos dados compilados com os registrados nas planilhas contidas nos arquivos magnéticos, apreendidos no estabelecimento da MUDE e das outras empresas do “Grupo MUDE” ou a ele vinculado, a fiscalização elaborou, para cada empresa importadora e respectiva distribuidora, uma planilha com o fluxo diário das transferências de numerário da MUDE para a distribuidora e desta para a importadora, de modo que restou demonstrado que, nas mesmas datas, os recursos financeiros transitavam, no mínimo, por três contas bancárias diferentes

(MUDE/distribuidora/importadora), e sempre por ocasião dos desembarços das mercadorias ou liquidação do câmbio. Também ficou demonstrado que a MUDE enviava, no mesmo dia, a quantia exata ou muito próxima de dinheiro suficiente para cobrir as despesas da importação das mercadorias, incluindo os tributos, as despesas de desembarço e a liquidação do câmbio. As referidas remessas eram sempre feitas a título de antecipação de pagamentos de duplicatas já emitidas, que eram pagas conjuntamente e, inclusive, algumas duplicatas eram pagas parcialmente.

O fluxo das mercadorias e o fluxo financeiro entre importadora, distribuidora e a MUDE corroboram tal conclusão. Segundo a fiscalização, os produtos da CISCO desembarçados pela importadora iam parar na MUDE, sempre por intermédio de uma empresa distribuidora. Esta adquiria os produtos da importadora e os faturava para a MUDE. Coincidentemente, nas datas em que a distribuidora precisava honrar os compromissos financeiros relativos às despesas de desembarço (tributárias, portuárias etc.) e à liquidação do câmbio, a distribuidora liquidava “supostos” saldos de faturas contra ela emitidas, mediante a utilização de recursos financeiros que foram encaminhados pela empresa MUDE e, na maioria das vezes, eram integralmente repassados para a importadora.

Em suma, a fiscalização concluiu que a logística IMPORTADOR => DISTRIBUIDOR => MUDE era realizada em um ou dois dias e tratava-se de meras emissões de notas fiscais, de maneira a dar aparência legal às respectivas operações comerciais.

Tais informações podem ser conferidas na “Planilha 1 - Origem de Recursos”, “Planilha 2 - Fluxo das Mercadorias” e “Planilha 3 - Pagamento das Importações” (fls. 1086 e ss.), elaboradas para determinadas importadoras e distribuidoras.

Para as importadoras e distribuidoras que dispunham de contabilidade regular, a fiscalização elaborou ainda as planilhas “ANÁLISE RECURSOS” (fls. 1178/1526), em que se encontram consolidados os dados extraídos dos registros contábeis e dos correspondentes extratos bancários das próprias empresas.

Portanto, trata-se de documentação hábil e idônea, para comprovar como os recursos financeiros eram, simultaneamente, transferidos da MUDE para as distribuidoras e destas para as importadoras. Nas referidas planilhas, pode-se verificar o caminho percorrido pelo numerário originário da MUDE até chegar na importadora interposta.

Segundo a fiscalização, embora a quase totalidade desse numerário fosse transferida da distribuidora para a importadora, os valores naquela remanescentes foram utilizados para pagamento dos impostos devidos. Já na importadora, dos recursos financeiros ingressados, parte era destinada aos pagamentos dos encargos das importações (despesas com desembarço e liquidação de câmbio), parte relevante para antecipações de lucros para os sócios da importadora, especialmente, para as empresas *offshores* sócias das importadoras, e uma a menor parcela para a liquidação de impostos e despesas operacionais.

Com base nessas informações, a fiscalização chegou a conclusão, que as vendas das mercadorias efetuadas pelas distribuidoras, provenientes das importações realizadas pelas importadoras, não eram originárias de importações diretas (importação por conta e risco do importador - sem clientela definida), mas sim, importações por conta e ordem da MUDE. Os extratos bancários, os documentos e livros fiscais, além da escrituração contábil das empresas importadoras, distribuidoras e da MUDE comprovam, de forma cabal, que cabia a MUDE, predominantemente, o controle administrativo e operacional sobre as operações de importação, e, fundamentalmente, o suprimento dos recursos financeiros (via distribuidoras)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

58

aos importadores, necessários aos pagamentos das importações, por ocasião do desembaraço da mercadoria e da liquidação do câmbio correspondente.

Outras irregularidades relevantes foram imputadas ao “Grupo MUDE” pela fiscalização, a saber:

a) algumas empresas importadoras destacavam o IPI, manualmente, apenas nas vias das notas fiscais que ficavam em seu poder. Nas vias das notas fiscais faturas encaminhadas às empresas distribuidoras, os valores do IPI não eram destacados. Em decorrência, os valores do IPI eram registrados somente nos livros de Registro de Saídas, Apuração do IPI e escrituração contábil das importadoras;

b) as empresas importadoras (de fachada ou “laranja”) supervalorizavam os preços nas vendas para as distribuidoras, enquanto estas revendiam para a MUDE quase pelo mesmo preço (a título de exemplo, cita-se as planilhas de fls. 46612/46613, contendo os dados da movimentação financeira da importadora BRATEST e da respectiva distribuidora TECNOSUL). E, finalmente, a MUDE revendia os produtos com baixíssima margem de preço em relação ao preço de compra (a taxa de lucro da MUDE foi inferior a 1%, no período fiscalizado). Segundo a fiscalização (fls. 30375/30376), “a MUDE não precisaria dar lucro, apenas seus dirigentes é que precisariam ser bem remunerados”, via empresas *offshores* sócias das importadoras.

c) essas modalidades de super e subfaturamento tinham por finalidade concentrar a maior parte dos encargos tributários das operações de importação nas importadoras (empresas de fachada), que não cumpriam, na integralidade ou na maior parte, as obrigações tributárias e, por não terem capacidade econômico-financeira nem patrimônio, também inviabilizavam a cobrança dos tributos devidos e não pagos;

d) os recursos transferidos para as importadoras eram utilizados para pagamento das despesas com desembaraço aduaneiro e no fechamento do câmbio das importações e a grande parte remanescente era transferida para a empresa *offshore* sócia da respectiva importadora, situada em paraíso fiscais, a título de distribuição antecipada de lucros etc.;

e) no exterior, tais recursos financeiros eram livremente movimentados. Parte era usada para o pagamento de fornecedores estrangeiros, em situações de subfaturamento de operações de importação, e parte considerável remanescente eram, de imediato, transferidos para as *offshores* sócias da MUDE ou dos seus controladores e colaboradores. Assim, as divisas que saíam do país, a título de suposta distribuição de lucros para as *offshores* pertencentes às respectivas empresas importadoras, eram transferidas, de imediato, às referidas *offshores* da MUDE ou de seus reais sócios, de modo que parte significativa dos lucros obtidos no País, com o esquema fraudulento de importação e distribuição de produtos da marca CISCO, ao final, eram apropriados pelas citadas *offshores*. Uma parcela desses recursos retornavam ao País, geralmente para a integralização de capital de empresas administradoras de ativos, fechando o ciclo da operação de apropriação dos resultados auferidos nas referidas operações de importação; e

f) segundo o subitem 3.5.9 do Relatório RFB/IPEI nº BA20070005 (fls. 30419/30432), os principais dirigentes da MUDE tinham vinculação com o escritório panamenho ALEMAN, CORDERO, GALINDO & LEE, especializado na criação de empresas *offshores*. E a existência de operações financeiras no exterior, possivelmente simuladas,

envolvia pessoas da MUDE, empresas *offshores* e funcionários do banco de investimentos americano MERRILL LYNCH.

Diante de tais fatos, comprovados com farta documentação colacionada aos autos, especialmente, em relação a distribuidora TECNOSUL, extensível às demais importadas e distribuidoras interpostas, a fiscalização chegou a seguinte conclusão, extraída do referido TVF (fls. 805/806), que segue transcrito:

*A TECNOSUL, assim como as demais importadoras e distribuidoras, integram um bem urdido esquema de INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, que age na importação de produtos eletro-eletrônicos e de telecomunicações, para abastecer o mercado nacional, concentrado em São Paulo/SP. O objetivo é ocultar os reais importadores destes produtos, mediante o uso de empresas interpostas, envolvendo a prática de diversos ilícitos fiscais, tais como: sonegação de tributos; subfaturamento das importações; remessa de divisas para o exterior, sob a forma de pagamento de importações e distribuição de lucros; crédito indevido de ICMS, entre outros, que estariam lesando os cofres públicos. Trata-se da etapa mais visível do esquema, e, portanto, a mais vulnerável, razão por que as empresas que dela fazem parte foram constituídas em nome de interpostas pessoas ("laranjas" ou testas-de-ferro) e *offshores*, tendo sido, previsivelmente, alvo de constantes autuações por parte da Receita Federal do Brasil.*

*Esta cadeia de interposição busca esconder, a princípio, a empresa MUDE, para a qual se destina a quase totalidade das importações efetuadas pelas importadoras interpostas e distribuídas pela TECNOSUL, tornando-a uma grande distribuidora nacional de produtos de informática e eletro-eletrônicos, em quase sua totalidade de fabricação CISCO, mesmo sem ter realizado praticamente nenhuma importação desde janeiro de 2004.*

*Em suma, portanto, a TECNOSUL, na função de distribuidora interposta, dentro da seqüência da cadeia engendrada é quem aparece como fornecedora direta da real importadora, a MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.*

*Verificamos que o dinheiro não é enviado diretamente da conta da MUDE BRASIL para a conta da importadora interposta, e sim por uma empresa que se interpõe na operação comercial. Esta ocultação do real importador através de duas empresas é chamada de "duplo grau de blindagem".*

*Apesar de ser mais oneroso, o custo compensa a segurança proporcionada ao real importador, que neste caso movimentou milhões de reais anuais entre 2004 e 2007.*

[...]

*Conforme quadro acima as importadoras interpostas BRASTEC, PRIME, WAYTEC, LIVON e TDC simulam vendas para a distribuidora TECNOSUL, enquanto a importadora interposta ABC simula vendas para a empresa NACIONAL. Das distribuidoras as mercadorias seguem diretamente para a MUDE BRASIL. A cadeia logística IMPORTADOR =>*

*DISTRIBUIDOR => MUDE BRASIL é realizada em um ou dois dias e trata-se de meras emissões de notas fiscais, de maneira a dar uma aparência legal a operação comercial.*

Assim, respaldada em robusto acervo probatório, a fiscalização chegou a seguintes conclusões:

a) toda a cadeia de interposição tinha como objetivo “blindar” a recorrente CISCO (beneficiária) e a recorrente MUDE (real adquirente), esta última o sujeito passivo oculto e verdadeira responsável pelas operações de comércio exterior realizadas;

b) todas as etapas do processo de importação eram controladas pela recorrente MUDE, que repassava, antecipadamente, às distribuidoras interpostas, os recursos necessários à realização das importações registradas pelas importadoras interpostas; e

c) a comprovação de que a recorrente MUDE fornecera os recursos utilizados pelas importadoras, implicava presunção da sua equiparação a estabelecimento industrial, nos termos do art. 79 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

**Da transferência de recursos financeiros: elementos probatórios apresentados pela recorrente MUDE.**

Por se tratar de presunção relativa (*juris tantum*), cabia a recorrente infirmar as conclusões apresentadas pela fiscalização, mediante prova em contrário.

Inicialmente, cabe esclarecer que as planilhas previamente citadas no recurso (fls. 1086 e ss.) foram elaboradas pela fiscalização, com base na documentação contábil, fiscal e bancária da MUDE e das empresas importadoras e distribuidoras.

E a denominada “planilha fluxo-dia”, referenciada no recurso voluntário da recorrente MUDE, foi extraída dos arquivos magnéticos encontrados no computador do Sr. Marcílio Palhares Lemos, gerente do departamento financeiro da MUDE, regulamente apreendido no curso da “Operação Persona”. Logo, diferentemente do alegado, a citada planilha não se trata de documento apócrifo, mas de documento elaborado com os dados contábeis, fiscais e bancários extraídos da escrituração da própria recorrente MUDE e que se encontrava no computador utilizado pelo citado gerente, responsável pelo controle financeiro do “Grupo JTDC/MUDE”.

Além disso, cabe esclarecer, que, no lançamento em apreço, tal documento foi utilizado apenas como fonte subsidiária de informação, para fim de corroborar os dados colhidos na documentação da referida empresa, para fim de comprovar a transferência dos recursos financeiros da MUDE para as empresas importadoras e distribuidoras interpostas. E os dados nela apresentados não destoam dos dados apresentados nas planilhas elaboradas pela fiscalização, para embasar a questionada atuação, conforme explicitado no exceto extraído do TVF (fl. 723), que segue transcrito:

*Muito ampla esta planilha se destinava ao controle do fluxo financeiro em geral, no que dizia respeito aos desembaraços aduaneiros, pagamentos dos contratos de câmbio, despesas bancárias, gastos com seguros e despachantes, remessas de lucros, etc. Embora se refira a várias outras empresas do esquema, neste sub-capítulo será tratado somente o fluxo*

*mantido com a PRIME no ano calendário de 2004. Nela estão detalhadas os processos de importação (DI's) - com a numeração interna de controle atribuída pela MUDE - os recursos enviados para os sócios à título de adiantamento de lucros, os recursos financeiros recebidos da TECNOSUL - que são tratados como transferência da TECNOSUL - os desembolsos havidos por ocasião dos desembarços, os gastos com tarifas bancárias, seguros, etc. Estes valores estão refletidos nos extratos bancários e na contabilidade da PRIME, o que atesta a veracidade das informações contidas nesta planilha. Com relação as transferências advindas da TECNOSUL, verificamos que os dados são coincidentes e datas e valores com aqueles contidos na contabilidade e extratos da TECNOSUL.*

Para contraditar a conclusão da fiscalização, baseada no robusto acervo probatório colacionado aos autos, a recorrente MUDE alegou que contratara empresa de auditoria especializada, que elaborara minucioso levantamento acerca da sua movimentação financeira e contábil. E com base nesse levantamento, asseverou a recorrente que foram elaborados os laudos de “PERÍCIA CONTÁBIL” de fls. 47.822/47.868, em que apresentada a conclusão de que, nos anos de 2004 a 2007, não houve antecipação de recursos financeiros aos fornecedores ou esta antecipação foi insignificante.

No caso, o que a recorrente denomina de “laudo de perícia contábil” são 4 (quatro) Relatórios de Análise de Pagamentos a Fornecedores, elaborado pelo contador João Carlos Castilho Garcia, referente aos pagamentos realizados pela recorrente MUDE aos seus fornecedores nos de 2004 a 2007.

Tais relatórios, além de não atender os requisitos mínimos do “Laudo Pericial Contábil”, estabelecidos na Norma Brasileira de Contabilidade T 13.6, aprovada pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.041/2005, contém apenas dados financeiros genéricos, sem respaldado em qualquer documento, e conclusões sobre os pagamentos realizados nos anos de 2004 e 2007 pela recorrente MUDE, que não têm o condão de infirmar as conclusões da fiscalização apresentadas no tópico precedente, respaldadas em documentos fartos documentos e na escrituração contábil e fiscal da própria recorrente.

Além disso, ainda que válida fosse as conclusões de que “os valores dos pagamentos foram efetuados após a data de emissão das notas fiscais dos fornecedores”, indubitavelmente, elas não seria suficiente para comprovar que não houve a transferência e utilização de recursos financeiros da recorrente MUDE, para as empresas importadoras, especialmente tendo em conta que a totalidade dos recursos financeiros utilizados pelas importadoras foram fornecidos pela recorrente, por intermédio das interpostas distribuidoras. Assim, não tem qualquer relevância o fato de tais recursos terem sido fornecidos antes ou após a emissão das notas fiscais e respectivas faturas, posto que, a condição necessária e suficiente para a presunção em apreço, consiste na simples utilização de recursos de terceiros nas operações de importação, conforme dispõe o art. 27 da Lei 10.637/2002. E essa condição foi devidamente comprovada nos autos pela fiscalização.

Também sem qualquer valor probatório, o Parecer de fls. 52009/52015, apresentado nesta fase recursal, emitido pela empresa Ernst & Young, que além de não atender as condições excepcionais do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, limitou-se apenas em ratificar as conclusões apresentadas nos citados “Relatórios de Análise de Pagamentos a Fornecedores”, sem respaldo em qualquer elemento probatório.

Ainda alegou a recorrente que “encomendou pareceres dos mais renomados juristas e estudiosos do Direito Tributário, que analisaram o presente caso concreto e o modelo de negócio praticado, proferindo conclusões de grande relevância para o deslinde da presente demanda.”

De fato, na fase impugnatória, a recorrente trouxe à colação dos autos os citados pareceres, que foram colacionados (fls. 47870 e ss.).

No Parecer de fls. 47870/47929, o ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho, após informar, preambularmente, que fora submetido a sua apreciação “problema jurídico-tributário relativo à legalidade e à constitucionalidade da estrutura negocial” adotada pela recorrente MUDE, passou a discorrer magistralmente, como é do seu feitio, sobre os seguintes assuntos: a) a disciplina da elisão e da evasão e o conceito de fraude, dolo e simulação no direito brasileiro; b) requisitos sobre aplicação de sanções; c) regra-matriz de incidência do IPI; d) critérios distintivos entre importação por conta própria, importação por conta e ordem de terceiro e importação por encomenda; e) considerações sobre a chamada “guerra fiscal” no âmbito do ICMS; f) os requisitos necessários para a configuração do crime de descaminho. No final, em resposta aos quesitos formulados pela consultante, o eminente jurista apresentou, em síntese, as seguintes conclusões: a) no modelo negocial que lhe fora apresentado, todas as operações ocorreram na forma prescrita em lei; b) na estrutura negocial adotada pela recorrente, não se verificava, em momento algum, o não pagamento dos tributos devidos nas operações de revenda dos produtos, porque não havia configuração importação por conta e ordem ou por encomenda; e c) era lícito “o emprego de meios autorizados pela lei para escapar da percução tributária”.

Já no Parecer de fls. 47930/47971, o também douto Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi discorreu com brilhantismo sobre extrativismo fiscal, limites da legalidade do IPI nas operações de importação e a ameaça do planejamento tributário às avessas, para, no final, concluir que “entre o BEM e o MAL, o CERTO e o ERRADO, entre ANJOS e DEMÔNIOS, em meio às chamadas ardentes do maniqueísmo fiscal, pouco espaço sobra para reflexão, para a legalidade e para o direito.”

Enquanto no Parecer de fls. 47972/48038, o eminente Prof. Celso Fernandes Campilongo examinou a legalidade do modelo econômico de negócio desenvolvido pela recorrente MUDE e, ao final, concluiu que “o modelo não apenas foi, e é, lícito, como também é típico, mundial e característico do atual estágio jurídico e econômico do campo empresarial”.

E na fase recursal, a recorrente trouxe à colação dos autos o Parecer de fls. 52038/52110, elaborado pelo renomado Professor Ivo Teixeira Gico Jr., que também examinou o modelo de negócios da recorrente e concluiu, sob ótica do Direito Concorrencial, que não existia por parte da MUDE ou da CISCO (i) qualquer dado ou informação que permitisse a caracterização de prática de concorrência desleal, (ii) qualquer indício de prática de preço predatório e (iii) qualquer indício de prática *dumping*.

Em que pese a profundidade e o rigor teórico-científico, com a devida vênia, os referidos pareceres não trouxeram elementos relevantes, com vista a contraditar os fatos comprovados nos autos pela fiscalização, que demonstram, de forma inequívoca, a existência do esquema fraudulento ocorrido nas importações realizadas pelo “Grupo MUDE” e a utilização pelas importadoras interpostas dos recursos financeiros fornecidos pela recorrente MUDE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As profundas análises jurídicas e bem fundamentadas conclusões apresentadas nos citados pareceres sobre o modelo negócio da recorrente MUDE também não agregaram contribuição relevante para o deslinde da controvérsia, haja vista que, na autuação em apreço, não houve questionamento sobre legalidade ou imputação de irregularidade ao propalado modelo de negócio.

Com efeito, no presente procedimento fiscal, o que foi questionado foi a legalidade da forma como o referido modelo de negócio e, em especial, as operações de importação dos produtos da marca CISCO foram operacionalizadas, em razão dos evidentes descumprimentos das normas tributárias e de controle aduaneiro do País, mediante simulação das operações de importação por conta própria, com o nítido propósito de quebrar a cadeia incidência do IPI e, assim, evitar que a recorrente MUDE fosse considerada contribuinte do imposto, por equiparação a estabelecimento industrial.

Portanto, nestes autos, o que está em questão não é o modelo de negócio da recorrente MUDE ou da sua fornecedora e parceira CISCO, mas as fraudes que foram cometidas no âmbito das referidas operações de importação, com o claro propósito de burlar o controle aduaneiro e de eximir a recorrente MUDE do pagamento do IPI. Em suma, o que está em questão não é o modelo de negócio da recorrente, mas o seu modelo fraudulento de importação.

Entretanto, embora irrelevante para o deslinde controvérsia, cabe ressaltar que o modelo de negócio *Just in Time*, tão decantado pela recorrente MUDE, revela-se de todo incompatível com o referenciado esquema de fraude. Pois, se a característica do citado modelo de negócio é a existência de único fornecedor e único comprador na cadeia de negócio, com a consequente eliminação de intermediários e operações, como justificar a existência das diversas empresas e operações comerciais interpostas entre a real exportadora e a real importadora ou compradora.

A única justificativa plausível e sensata para inserção de tão grande número de empresas na cadeia de comercialização dos citados produtos foi, indubitavelmente, o propósito deliberado de ocultar os reais intervenientes nas operações de importação, mediante a produção de documentos não representativos da realidade negocial subjacente. Ou seja, mediante simulação de operações de importação por conta própria inexistentes e, simultaneamente, dissimulação da real operação de exportação e de importação praticada pela real exportadora CISCO SYSTEMS INC. e pela real importadora, a recorrente MUDE. Logo, se a recorrente adotou ou utilizou o decantado modelo de negócio *Just in Time*, certamente, não há qualquer evidência que ele tenha sido adotado em relação às importações dos produtos objeto das presentes autuações.

Também não corresponde aos fatos comprovados nos autos, a alegação da recorrente que não teve qualquer ganho concorrencial ou de mercado, pois, diferentemente do alegado, no período de funcionamento do esquema de fraude em referência, os produtos da marca CISCO detinham parte relevante do mercado nacional, a MUDE foi premiada por ser 4ª maior vendedora de produtos CISCO no mundo e a líder de venda no Brasil e em toda América Latina.

Entretanto, conforme demonstrado anteriormente, o ponto central da controvérsia, cinge-se à comprovação do fato presuntivo, consistente na utilização dos recursos financeiros fornecidos pela recorrente MUDE para as empresas importadoras (de fachada ou “laranja”) dos produtos da marca CISCO. Assim, dada essa característica, para deslinde da controvérsia, a recorrente teria eficazmente contribuído se tivesse trazido à colação dos autos, em vez dos robustos argumentos retóricos, corroborados pelas conclusões apresentadas nos

brilhantes pareceres, provas documentais hábeis e idôneas que comprovassem a origem dos recursos utilizados pelas importadoras e distribuidoras interpostas.

Além disso, os referidos pareceres, certamente, teriam contribuído para deslinde da controvérsia se, além da abordagem do decantado modelo de negócio, tivesse esclarecido ou justificado a participação das empresas importadoras inidôneas (de fachada ou “laranja”) no referido “modelo de negócio”, especialmente, as razões porque:

a) o quadro de sócios das referidas empresas era formado por pessoas físicas sem capacidade gerencial e econômico-financeira (“laranjas” ou “testa de ferro”) e por empresa *offshore*, situada em paraíso fiscal, e gerenciadas ou administradas por procuradores, com poderes ilimitados, normalmente, pessoas físicas colaboradoras e vinculadas ao “Grupo MUDE”;

b) os preços praticados no País eram superfaturados nas referidas empresas importadoras inidôneas e revendidos com baixíssima margem de preço nas operações de revenda seguintes feitas pelas distribuidoras interpostas e, ao final, pela recorrente MUDE; e

c) eram utilizadas tão grande quantidade de empresas *offshores*, sediadas em paraísos fiscais, administradas por procuradores, geralmente, as pessoas físicas arroladas como sujeitos passivos solidários, conforme relação de fls. 44159/44161.

#### **Da conclusão parcial.**

Pelas razões anteriormente expostas, ficou evidenciado que a recorrente MUDE não logrou comprovar outra origem para os volumosos recursos financeiros utilizados pelas importadoras interpostas, que não aquela proveniente da recorrente MUDE.

De outra parte, as provas coligidas aos autos pela fiscalização demonstram, de forma inequívoca, que as empresas distribuidoras e importadoras interpostas tinham como características comuns: (a) quadros societários constituídos por interpostas pessoas, sem capacidade econômico-financeira, e/ou *offshores* (sediadas em “paraísos fiscais”); (b) número reduzido de funcionários.; (c) imóveis alugados; e (d) recursos patrimoniais inexistentes ou insignificantes.

As provas colacionadas aos autos pela fiscalização também comprovam que as empresas importadoras simularam vendas para as empresas distribuidoras, com a evidente propósito de “blindar” a recorrente MUDE das exigências atinentes ao controle aduaneiro e dos encargos tributários decorrentes da sua equiparação a estabelecimento industrial, especialmente, em relação à cobrança do IPI devido na operação de saída dos referidos produtos do estabelecimento da recorrente, objeto da presente atuação.

Enfim, os dados consolidados nas planilhas elaboradas pela fiscalização (fls. 1086/1526), comprovam que os recursos financeiros utilizados pelas importadoras foram transferidos/fornecidos integralmente pela MUDE, por intermédio das distribuidoras interpostas.

Com base nessas considerações, fica demonstrada que a recorrente MUDE atuou como real importadora dos produtos da marca CISCO e, por força dessa atuação, agiu com acerto a fiscalização ao equipará-la a estabelecimento industrial e proceder a cobrança dos

valores do IPI devidos nas correspondentes operações de revenda/saída dos referidos produtos do seu estabelecimento, ocorridas período de janeiro de 2004 a outubro de 2007.

## **I.2 Da Ofensa ao Princípio da Não Cumulatividade Por Falta de Desconto dos Créditos do IPI nas Operações Entradas**

A recorrente MUDE alegou que, na apuração do valor do tributo devido, a fiscalização havia lhe equiparado a estabelecimento industrial e exigido-lhe o valor do IPI calculado sobre o valor total das mercadorias vendidas, contudo havia deduzido apenas os créditos calculados sobre as entradas a título de devolução e desconsiderado a totalidade dos créditos relativo aos valores do IPI pagos nas operações anteriores, devidamente lançados nas notas fiscais de aquisição, em clara ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

De acordo com referido TVF, a fiscalização atribuiu a recorrente a condição de real adquirente ou importadora dos produtos da marca CISCO, conforme explicitado, no excerto que segue transcrito:

*Em conclusão, de todo o exposto no presente capítulo, das investigações desenvolvidas, dos documentos anexados, bem como os áudios e e-mails citados ao longo deste relatório, demonstram que as operações realizadas pela MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA não configuravam aquisição de produtos no mercado interno, como poderia parecer. Todas as etapas do processo de importação eram controladas e financiadas pela MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, que era, na verdade, a REAL ADQUIRENTE dos produtos importados.*

E na condição de real importadora, a recorrente MUDE, nos termos do art. 79 da Medida Provisória 2.158-35/2001, foi equiparada a estabelecimento industrial e nesta condição ela fazia jus ao crédito do valor do IPI destacado na nota fiscal de venda dos produtos importados pelo importador aparente (por conta e ordem), nos termos do art. 164, VIII, do RIPI/2002, a seguir transcrito:

*Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*[...]*

*VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;*

*[...]*

No caso, se na condição de contribuinte, por equiparação a estabelecimento industrial, os produtos revendidos/saídos do estabelecimento estavam sujeito ao pagamento do IPI, sob pena afronta do princípio da não cumulatividade do imposto, na condição de real importadora, a recorrente fazia jus ao crédito do valor do IPI destacado na nota fiscal emitida pela empresa importadora por sua conta e ordem.

O fato de a contribuinte ter contabilizado o referido imposto como custos dos produtos revendidos, ainda que tenha repercussão na apuração da base de cálculo do IRPJ e da

CSLL, por certo, tal circunstância não tem o condão de afastar o direito de a recorrente deduzir o valor do imposto destacado na nota fiscal emitida pelo estabelecimento importador por sua conta e ordem, por se tratar de direito expressamente assegurado no art. 164, VIII, do RIPI/2002.

Assim, fica demonstrador que, além de contrariar o princípio da não cumulatividade, não há razoabilidade no critério de atribuir à recorrente MUDE a condição de contribuinte do IPI, para fim de cobrança do imposto, e, simultaneamente, não lhe reconhecer a mesma condição, para fim de lhe reconhecer o direito à dedução do crédito do imposto pago na correspondente operação de entrada do produto no estabelecimento.

Com base nessas considerações, reconhece-se o direito da recorrente de deduzir do valor do IPI lançado o valor do IPI destacado na nota fiscal de venda do importador por sua conta e ordem, nos respectivos períodos de apuração.

### **I.3 Do Arbitramento do Valor Tributável.**

A recorrente MUDE alegou que a fiscalização não poderia calcular o valor do IPI lançado com base nas notas fiscais de saída por ela emitidas no período da autuação, porque tais notas fiscais seriam inidôneas e não representariam o real valor ou preço de venda das mercadorias.

Sem razão à recorrente, pois, não há nos autos qualquer acusação por parte da fiscalização de que as notas fiscais de saída por ela emitidas eram inidôneas. A única irregularidade atribuída pela fiscalização aos referidos documentos foi a falta de destaque do valor do IPI devido na correspondente operação.

Dessa forma, se em relação ao valor da operação de venda, as referidas notas não apresentavam nenhuma irregularidade, inequivocamente, procedeu com acerto a fiscalização ao utilizar os referidos valores como base de cálculo, na apuração dos valores do IPI devidos, conforme estabelecido nas planilhas colacionadas aos autos (fls. 31739 e ss.). E tal procedimento está em consonância com o disposto art. 131, I, “b”, RIPI/2002.

Também não procede a alegação da recorrente MUDE de que, no caso em tela, o procedimento correto seria o arbitramento do valor tributável, nos termos do artigo 138 do RIPI/2002, porque, sabidamente, tal arbitramento somente se aplica quando os documentos emitidos pelo contribuinte forem omissos ou não mereçam fé, condição que não se vislumbra no procedimento fiscal em apreço.

Assim, resta demonstrado que procedimento de cálculo do imposto, realizado pela fiscalização, foi feito em consonância com disposto no art. 131, I, “b”, RIPI/2002, o que afasta a alegada ofensa aos arts. 142 e 148 do CTN.

### **I.4 Da Decadência do Direito de Lançar.**

Em caráter principal, a recorrente MUDE alegou que, por força do art. 150, § 4º, do CTN, todos os fatos geradores, ocorridos antes 20/12/2004, foram atingidos pela decadência, pois a recorrente foi intimada do auto de infração no dia 21/12/2009, quando já havia transcorrido prazo quinquenal de decadência.

Sem razão à recorrente. No caso, duas situações afastam aplicação da regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN. A primeira consiste na comprovação da ocorrência de fraude e simulação. A segunda consiste na ausência de pagamento do imposto no período.

Aliás, esse último entendimento foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, sob regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), de adoção obrigatória pelos integrantes deste Conselho, por força do disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 343/2015. O enunciado da ementa do referido julgado ficou assim redigido, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte**, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou **nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. **O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante**

*a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.<sup>8</sup> (Grifos não originais)

Na atuação em questão, como não houve pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN. Dessa forma, em relação aos fatos geradores do IPI, ocorridos no ano de 2004, o termo inicial do prazo de decadência teve início no dia 1º de janeiro de 2005, tendo expirado o prazo para constituir o crédito tributário somente em 1º de janeiro de 2010.

Assim, considerando que a recorrente MUDE tomou ciência do auto de infração em 21 de dezembro de 2009 (fl. 1543), inequivocamente, não se consumou o prazo decadencial, para nenhum período de apuração do imposto.

Com base nesse entendimento, também fica afastada a alegação da recorrente MUDE de que, em relação ao IPI, o termo inicial de contagem do prazo fixado no art. 173, I, do CTN, seria o 1º dia do período de apuração seguinte e não do exercício seguinte. Para a citada recorrente, como até o final do ano de 2004 o período de apuração do IPI era decendial e a partir do ano de 2005 passou a ser mensal, o *dies a quo* do prazo decadencial não seria o 1º dia do ano seguinte ao fato gerador, mas o 1º dia do decêndio/mês seguinte ao fato jurídico tributário, para os respectivos anos.

Em suma, afastadas todas as alegações suscitadas pela recorrente MUDE, chega-se a conclusão de que não houve alegada decadência na atuação em apreço.

### **1.5 Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada.**

A recorrente MUDE alegou que a multa de ofício qualificada, imposta com fundamento art. 488, II, do RIPI/2002, teve sua matriz legal (o art. 80, II, da Lei 4.502/1964 e art. 45 da Lei 9.430/1996) revogada pelo art. 40 da Lei 11.488/2007, logo não poderia prevalecer qualquer cobrança com fundamento no referido dispositivo legal expressamente revogado.

Não assiste razão à recorrente, porque, ao contrário do alegado, o art. 40 da Lei 11.488/2007 não revogou a referida matriz legal da multa qualificada, mas apenas conferiu-lhe nova redação ao tipificá-la no § 6 do artigo 80 da Lei 4.502/1964. Portanto não há qualquer alteração legislativa que beneficie a contribuinte quanto à multa a ser aplicada, não havendo razão para aplicação da retroatividade benigna, prevista no artigo 106, II, "a", do CTN.

A recorrente alegou ainda que, para que fosse caracterizada a fraude, a simulação ou o conluio, era necessário que a fiscalização demonstrasse, por intermédio da apresentação de provas inequívocas, que as operações foram feitas com evidente intuito de fraude, conforme definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, o que exigia a comprovação do dolo específico, ou seja, que a contribuinte tinha a real intenção de fraudar o Fisco.

Mais uma vez, sem razão a recorrente.

Seja nos termos do art. 68, § 2º, da Lei 4.502/1964, vigente na data dos fatos objeto das presentes autuações, ou seja segundo disposto no art. 80, § 6º, II, do mesmo diploma legal, atualmente vigente, as circunstâncias qualificativas da multa de ofício são a sonegação, a fraude e o conluio, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

O acervo de documentos coligidos aos autos comprovam que a recorrente MUDE utilizou-se de interpostas pessoas, as empresas importadoras e distribuidoras, geralmente empresas inidôneas (de fachada ou laranja), para se ocultar da fiscalização e assim se eximir dos controles aduaneiros, da equiparação a estabelecimento industrial e, por conseguinte, do pagamento do IPI devido na operação de saída do seu estabelecimento dos produtos importados fraudulentamente.

Assim, o cometimento da fraude, mediante interposição de pessoas, encontra-se demonstrado nos autos. Os fatos elementos probatórios colacionados aos autos levam a confirmação de que as referidas empresas importadoras interpostas apresentaram-se como real adquirentes das mercadorias da marca CISCO, mas, de fato atuavam por conta e ordem da recorrente MUDE, cabendo a esta todo o gerenciamento e controle da logística de importação e do fornecimento dos recursos financeiros necessários ao custeamento das importações realizadas.

Também não procede a alegação da recorrente MUDE de que procedera de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF (ADI/SRF) nº 7, de 2002, haja vista que o citado ADI dispõe sobre a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins nas operações em que a pessoa jurídica comercial importadora - empresa comercial importadora - atue apenas como prestadora de serviços, nos termos das Instruções Normativas SRF 75/2001 e 98/2001, e fixa as condições para que a referida operação seja caracterizada com sendo de aquisição da propriedade das mercadorias importadas. Para melhor compreensão, seguem transcritos os arts. 1º e 2º do referido ADI:

*Art. 1º As disposições das Instruções Normativas nº 75, de 2001, e nº 98, de 2001, aplicam-se somente às operações em que a pessoa jurídica comercial importadora - empresa comercial importadora - atue apenas como prestadora de serviços.*

*Parágrafo único. A empresa comercial importadora atua como prestadora de serviços somente na hipótese em que ela não adquira a propriedade das mercadorias importadas.*

*Art. 2º Para que se caracterize a aquisição, pela empresa comercial importadora, da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses em que a referida empresa:*

*I - conste como adquirente no contrato de câmbio;*

*II - conste como adquirente na fatura internacional (invoice);*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

70

*III - emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou*

*IV - contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda.*

*Parágrafo único. Na hipótese de a empresa não ter escrituração comercial regular, o aferimento da condição prevista no inciso IV far-se-á com base na natureza da operação efetivada, constante de notas fiscais.*

No caso, é evidente que a recorrente descumpriu o disposto nos incisos III e IV do art. 2º do citado ADI, pois, a documentação fiscal coligida aos autos confirmam que ela (ii) emitiu nota fiscal de saída a título de venda e (ii) contabilizou a entrada e a saída da mercadoria importada como compra e venda. Portanto, contrariamente ao alegado, a recorrente não se enquadra como importadora por conta e ordem de terceiro, ao contrário, conforme anteriormente demonstrado, a recorrente atuou como a real adquirente e importadora dos equipamentos importados por conta ordem das importadoras interpostas.

Há ainda provas nos autos que demonstram ter havido conluio entre a recorrente MUDE e a recorrente CISCO e todas as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários, que operaram o esquema de fraude, com o nítido objetivo de obterem elevados ganhos financeiros.

Também ficou comprovado nos autos o dolo específico da recorrente MUDE. Os relatórios de auditoria fiscal de fls. 41347/41451, apreendidos no curso da “Operação Persona”, elaboradas a pedido da MUDE, deixam evidente que a dita empresa tinha pleno conhecimento das fraudes cometidas e procurava assessoria tributária e contábil, com vistas a enfrentar eventual atuação do fiscalização.

No relatório de assessoria tributária (fls. 41349/41401), elaborado por um renomado escritório de advocacia do País, merece destaque a conclusão de que a fiscalizada encontrava-se “exposta” a um risco tributário da ordem de 1,04 bilhões de reais nas áreas do ICMS e IPI e, incluindo as demais contingências, a dívida chegaria ao total de 1,064 bilhões de reais. Ainda do referido relatório, por relevantes, cabe transcrever os seguintes excertos:

*Ocorre o fato gerador do IPI no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, bem como na saída do bem importado do estabelecimento importador (RIPI, art. 34, I e II).*

*Equiparam-se a estabelecimentos industriais os atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, devendo efetuar o destaque do IPI, por ocasião da saída destes produtos, conforme estabelece o artigo 13 da Lei nº 11.281/06.*

*Dependendo das margens de lucro aplicadas por cada um dos elos da cadeia, a não-incidência do IPI poderá representar uma economia fiscal significativa, uma vez que os produtos de comercialização da Sociedade seriam tributados a alíquotas que variam entre 5% e 25%.*



*Secretaria da Receita Federal nº 228/02, podendo ter o CNPJ e / ou RADAR suspensos o que, por si, já se constitui em enorme inconveniente.*

*A capacidade econômica da empresa importadora pode ser comprovada através de documentos contábeis que demonstrem a origem dos recursos utilizados para pagamento das importações.*

No relatório seguinte (fls. 41.402/41451), elaborado por uma conhecida empresa de auditoria, há expressa menção ao Relatório de Comentários e Recomendações sobre o serviço de auditoria anteriormente prestados, em que analisado as operações comerciais da recorrente MUDE, referentes ao ano de 2004. No relatório em referência, merece atenção o tópico sobre os “pontos já apresentados em relatórios anteriores”. Nele são apresentados comentários sobre o risco de equiparação da recorrente MUDE a estabelecimento industrial. Em relação esse alerta, a MUDE comentou que, a partir do ano de 2004, não mais adquiria os produtos da marca CISCO diretamente das *tradings*, mas das distribuidoras nacionais. Essa informação ratifica a informação da fiscalização de que, a partir do citado ano, a recorrente passou a adotar o denominado “duplo grau de blindagem”, com vistas a dificultar a descoberta do esquema de interposição fraudulenta pela fiscalização da Receita Federal.

Induvidosamente, o conteúdo dos citados relatórios revelam que, desde o ano de 2003, a recorrente MUDE já tinha pleno conhecimento das impropriedades existentes no seu modelo de negócios com os produtos da marca CISCO, bem como das ilicitude do *modus operandi* das importações dos referidos produtos, realizadas com a participação de interpostas pessoas desprovidas de capacidade econômico-financeira. No mesmo sentido, em 2007, o referido relatório de consultoria tributária também advertiu a recorrente MUDE de que o seu modelo de negócio, com os citados produtos, ainda apresentava fragilidades, de modo que a fiscalização da Receita Federal poderia caracterizar tais operações como sendo realizadas por “interposição fraudulenta de pessoas” e atribuir-lhe a condição da “verdadeiro importador das mercadorias que comercializa e aplicar as multas pela falta de destaque do IPI e pela falta de pagamento do imposto.” E tal profécia se concretizou, em toda sua plenitude.

Além disso, no item que trata da evolução do esquema de interposição fraudulenta em comento (fls. 29896/29912), a fiscalização informou que o esquema de importação fraudulenta em apreço iniciou-se no ano de 2001. Em 30 de janeiro de 2003, na jurisdição da Delegacia da Receita Federal em Ilhéus/BA, foi deflagrada a primeira operação de fiscalização de combate à interposição fraudulenta envolvendo a importação de produtos da marca CISCO. Porém, em vez de cessar as importações fraudulentas, o “Grupo MUDE” ampliou e adotou procedimentos mais sofisticados de fraude, o que resultou na deflagração, em setembro de 2005, de uma segunda operação de fiscalização. Mais uma vez, o Grupo também não cessou as práticas fraudulentas, ao contrário, sofisticou ainda mais, porém mudou a central de operação do esquema para a cidade de São Paulo/SP e passou atuar na jurisdição da Inspeção da Receita Federal em São Paulo, até a deflagração da operação “Persona” em 16/10/2007.

Por todas essas considerações, fica demonstrado que a recorrente, não só participou do esquema fraudulento em referência, como o planejou, aperfeiçoou e o executou com o claro propósito de fugir dos controles aduaneiros e não se enquadrar na condição de real importadora e contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial. Portanto, agiu de forma dolosa e deve responder pela multa ofício qualificada, conforme aplicada pela fiscalização.



multa ofício, qualificada ou não, cujo valor é calculado proporcionalmente ao “valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido”, acrescido do valor dos juros moratórios.

De toda sorte, independente da cobrança da multa ser feita de forma isolada ou proporcional ao valor do imposto, os juros moratórios sempre serão devidos. No primeiro caso, o valor dos juros é calculado de forma direta, mediante aplicação do percentual dos juros sobre o valor da multa aplicada, enquanto que no segundo caso, o valor dos juros é calculado de forma indireta, mediante aplicação do percentual da multa sobre o valor do tributo devido, acrescido da dos juros moratórios.

No mesmo sentido, o entendimento explicitado no enunciado da ementa do julgado que segue transcrito:

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede ao argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresse para fazer incidir os juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.<sup>9</sup>*

Com base nessas considerações, fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente MUDE de que não havia amparo legal para a cobrança dos juros moratórios sobre o valor da referida multa de ofício.

## II DAS SUJEIÇÕES PASSIVAS SOLIDÁRIAS

No Capítulo IX do TVF (fls. 1076/1081), a fiscalização incluiu no polo passivo da autuação 13 (treze pessoas físicas) e uma pessoa jurídica, com respaldo no art. 124, I, do CTN, a seguir transcrito:

124, I, do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:*

*[...] (grifos não originais)*

Segundo a fiscalização, os fatos apurados e comprovados no curso da “Operação Persona” e do procedimento fiscal em apreço revelaram que as referidas pessoas tinham interesse comum nas operações constitutivas dos fatos geradores do crédito tributário objeto das presentes autuações, pelas seguintes razões, que seguem transcritas:

*A - que as pessoas físicas e pessoa jurídica (grupo) abaixo relacionados tenham conhecimento da interposição fraudulenta e também tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*B - fraude ou conluio entre os componentes do grupo (na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação). A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente, ou que concorreram para tal, é pacífica;*

*C - que as pessoas físicas relacionadas são sócios reais ou ocultos da MUDE;*

*D - que os elementos do grupo participaram para o sucesso da fraude;*

*E - que os elementos do grupo obtiveram ganhos ilícitos significativos.*

Para evidenciar a participação de cada um dos sujeitos passivos solidários pessoas físicas, vinculadas formal ou informalmente ao “Grupo MUDE”, cabe transcrever o seguinte excerto extraído TVF, que trata do quadro societário da recorrente MUDE:

*O seu quadro societário atual é composto por FERNANDO MACHADO GRECCO, [...], sócio administrativo com 75% do capital social, e HÉLIO BENETTI PEDREIRA, [...], sócio com 25% do capital social, ambos ingressos em 07 de julho de 2006.*

*Já fizeram parte da sociedade JOSÉ ROBERTO PERNOMIAN RODRIGUES, [...], como sócio gerente (5%), ingresso em 15/01/2002, excluído em 12/03/2003; MARCÍLIO PALHARES LEMOS, [...], como administrador (0%), incluído em 15/01/2002, excluído em 07/01/2004; e LUIZ SCARPELLI FILHO, [...], como sócio (0,16%), ingresso em 07/01/2004, excluído em 07/07/2006.*

*Todas estas pessoas têm atuação bem definida no esquema, e serão objeto de análise específica no presente relatório.*

*Também constam como ex-sócias as empresas estrangeiras: FULFILL HOLDING LTD (ILHAS VIRGENS BRITÂNICAS), [...], ingressa em 15/01/2002 (99,84%), excluída em 07/01/2004, cujo responsável perante a Receita Federal é o contador do grupo LENIVALDO FERNANDES DOS SANTOS, e o procurador é MARCÍLIO PALHARES LEMOS; e NORDSTROM TRADING S.A. (REPUBLICA DO PANAMA), [...], ingressa em 07/01/2004 (99,84%), excluída em 07/07/2006, cujo responsável é GUSTAVO HENRIQUE CASTELLARI PROCÓPIO, [...]. ANDRES MAXIMINO SANCHEZ e JOHN BENJAMIN FOSTER constam como diretores de ambas as empresas. MYRNA DE NAVARRO também consta como diretora da NORDSTROM. Estas pessoas, de origem panamenha, são interpostas pessoas do escritório de advocacia ALEMAN, CORDERO, GALINDO & LEE, especializado em direito financeiro e na criação e administração de empresas offshore, com sede no Panamá, e filiais em Luxemburgo, Bahamas, Belize e Ilhas Virgens Britânicas, e que, segundo seu site [www.alcogal.com](http://www.alcogal.com), possui entre seus clientes, a CISCO SYSTEM INC.*

*No entanto, as investigações demonstraram que o quadro societário da MUDE seria uma farsa. (grifos não originais)*

Em suas peças recursais, os sujeitos passivos solidários recorrentes contestam os motivos da autuação e pedem a insubsistência dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária (TSPS), com base nas alegações que serão a seguir analisadas.

### **II.1 Das Preliminares de Insubsistência dos TSPS.**

Os motivos pelos quais os responsáveis solidários foram incluídos no polo passivo da autuação em apreço encontram-se explicitados nos respectivos TSPS, que integram os 14 volumes do Anexo V dos presentes autos (fls. 44023 e ss.).

Em relação a esse ponto, a maioria dos recursos voluntários apresentam razões de defesa idênticas ou semelhantes. Assim, para evitar repetições desnecessárias, quando possível, elas serão apreciadas em conjunto.

#### **Das alegações comuns dos recorrentes pessoas físicas.**

A grande parte das pessoas físicas solidárias passivas alegaram a insubsistência dos respectivos TSPS, sob alegação de não era possível a utilização de provas emprestadas, produzidas no âmbito de procedimento criminal, para fim instrução do procedimento fiscal, matéria já anteriormente analisada e, pelas mesmas razões lá aduzidas, rejeita tais alegações.

Ainda alegaram que a fiscalização não havia indicado o fato e o fundamento legal que deram ensejo à sujeição passiva solidária dos recorrentes, o que havia gerado prejuízo para elaboração das respectivas peças de defesa.

Essa alegação não procede, pois, conforme precedentemente exposto, além de mencionar o motivo que ensejaram a inclusão dos recorrentes no polo passivo do questionado auto de infração (“**interesse comum na situação constitutiva do fato gerador das obrigações tributárias**”), há menção expressa ao fundamento legal que deu suporte a imputação da solidariedade em destaque. Ademais, nos respectivos TSPS, encontra-se mencionado o art. 124, I, do CTN, bem como apresentados os fatos, acompanhado das respectivas provas, que motivaram a inclusão das referidas pessoas no polo passivo da autuação. Todos essas referências demonstram que tanto o enquadramento legal da imputação, quanto o fato que deu ensejo a sujeição passiva solidária, foram adequada e expressamente consignados pela fiscalização na autuação em apreço.

Além disso, ao contrário do alegado, o teor das robustas peças de defesa colacionadas aos autos revela que os recorrentes não só compreenderam como se defenderam adequada e suficientemente da fundamentação fática e jurídica da questionada atribuição de sujeição passiva solidária.

#### **Das alegações da recorrente CISCO.**

A recorrente CISCO alegou que o TSPS contra ela lavrado era inválido, porque fora baseado em provas obtidas por meio de interceptação telefônica, exclusivamente destinada ao âmbito criminal, e sem que ela tivesse participado do contraditório e exercido o direito de defesa no âmbito citado procedimento criminal.

Tais alegações foram anteriormente analisadas e restou demonstrado a improcedência, pois não existia a alegada vedação legal de que a prova, de qualquer tipo, produzida no âmbito do processo criminal, fosse utilizada no âmbito do processo administrativo fiscal, inclusive em relação às pessoas estranhas ao rol de investigados, especialmente, se restar comprovado, com base nas provas colhidas no curso procedimento investigatório, que os imputados cometeram ilícitos de natureza administrativa.

Por essas razões, rejeita-se as presentes alegações de insubsistência dos respectivos TSPS.

## **II.2 Da Sujeição Passiva Solidária por Interesse Comum.**

Na autuação em apreço, conforme já mencionado, os recorrentes foram considerados sujeitos passivos solidários por interesse comum, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

A sujeição passiva solidária por interesse comum trata-se de assunto que tem suscitado forte dissenso no âmbito da jurisprudência e da doutrina do País, de onde é possível extrair duas correntes com posições opostas.

A primeira corrente, defendida por parte relevante da doutrina e endossada por parte da jurisprudência administrativa e judicial, defende que somente há solidariedade por interesse comum se houver interesse **jurídico** (comum), consistente na realização do fato jurídico tributário pelo solidário (**solidariedade entre contribuintes**). No seio dessa corrente, há os que defendem uma forma híbrida de solidariedade, com a seguinte característica: a uma parte da obrigação tributária determinado sujeito passivo solidário figuraria na condição de contribuinte e na parte restante ele figuraria como responsável, com se fosse possível dividir o fato jurídico em pedaços e imputar a determinado sujeito passivo a condição de contribuinte em relação a determinada fatia do fato gerador por ele realizado e a condição de responsável em relação a outra fatia do fato jurídico tributável realizada pelos demais solidários (**solidariedade como contribuinte e solidariedade como responsável**).

A segunda corrente, capitaneada pelas autoridades fiscais, representantes da Fazenda Nacional, parte da jurisprudência e parte minoritária da doutrina, defende que há solidariedade passiva por interesse comum se houver interesse **econômico** (comum), que consiste no fato de o solidário ser beneficiário da operação que deu origem à tributação, ou seja, tenha tido algum proveito material ou econômico da transação ou negócio subjacente ao evento jurídico tributário.

Uma vez definida, em apertada síntese, o ponto considerado essencial para cada corrente, passa-se a analisar, o entendimento esposado por cada delas.

De início, cabe consignar que o entendimento, apresentado pela primeira corrente, esvazia por completo o conteúdo jurídico da norma em comento, tornando-a sem qualquer efeito jurídico, haja vista que, na condição de contribuinte, em face da indivisibilidade do fato jurídico tributário, todo contribuinte, necessariamente, é considerado sujeito passivo de o todo débito tributário e não apenas de parte dele como entendem os defensores da solidariedade mista. Ao passo que o entendimento esposado pela segunda, confere alcance demasiado amplo, de modo que poderia ser incluído no polo passivo da obrigação tributário pessoas sem, de fato, revelar interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da respectiva obrigação.

O significado e alcance da referida norma, com a devida vênia aos entendimentos distintos, pode ser extraído da expressão interesse comum, de conteúdo indeterminado, sem lhe atribuir qualquer qualificativo, que não seja aquele atribuído pelo próprio texto legal, ou seja, “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. E qual é a situação constitutiva do fato gerador?

Nos termos do art. 116 do CTN, pode ser uma situação de fato ou uma situação jurídica, integrante de uma relação jurídica de direito privado, caracterizada pela nota da bilateralidade de fatos, ou de uma situação jurídica isolada, marcada pela nota da unilateralidade.

Com base nessa premissa, pode-se inferir que o interesse comum de que trata o citado preceito legal vincula-se ao fato gerador do tributo (o fato imediato). De outra parte, fica excluído da possibilidade de participar do polo passivo da obrigação tributária, na condição de sujeito passivo solidário, toda pessoa que não manifeste interesse direto e imediato pelo fato eleito como gerador da obrigação tributária, em comum com a pessoa eleita como contribuinte.

Com base nesse critério, a expressão “interesse comum”, isoladamente, não representa dado satisfatório ou roteiro seguro para a identificação do nexo de solidariedade tributária passiva, porém, quando relacionada com o fato gerador da obrigação tributária do respectivo tributo, agrega elementos seguros para se verificar a existência ou não de interesse comum entre o contribuinte e os solidários pelo crédito tributário devido. Com a ressaltava de que, em relação a determinados tipos de tributos, especialmente, aqueles caracterizados pela bilateralidade, maior dificuldade existe para se identificar o interesse comum revelados pelas pessoas intervenientes. No entanto, anda neste caso, se a análise for baseada no fato jurídico tributário, é possível vislumbrar quem, de fato, tem interesse na situação constituinte do fato gerador da obrigação tributária principal.

Em relação aos tributos que tem como materialidade uma situação jurídica, caracterizada pela unilateralidade, a exemplo dos tributos sobre a propriedade (IPTU, IPVA, ITR etc.), tal dificuldade revela-se quase inexistente, pois, para esses tipos de impostos, as únicas pessoas que têm interesse comum no fato gerador são os coproprietários dos bens alvo da tributação. Portanto, uma vez comprovada a propriedade em comum, todos os coparticipes, passam integrar o polo passivo da respectiva obrigação tributária, na condição de sujeitos passivos solidários.

De outra parte, como já mencionado, há maior dificuldade, para a referida identificação, em relação aos tributos, cuja materialidade definida na Constituição Federal consiste numa situação caracterizada pela bilateralidade factual. Nesta hipótese, o legislador ordinário tem a opção de eleger qualquer dos fatos da relação jurídica como fato gerador do tributo, como se dá com os impostos sobre transmissão da propriedade imobiliária e os impostos sobre a produção e circulação. Em relação a esses impostos, sabidamente, por força do disposto nos arts. 42 e 66 do CTN, o fato gerador da obrigação tributária pode ser qualquer dos fatos que compõem a operação ou negócio bilateral, como dispuser a lei específica de cada imposto.

A título de exemplo, cita-se o ITBI, nos casos em que há dois ou mais compradores. O mesmo se aplica ao IPI, quando dois ou mais forem os comerciantes vendedores.

Outro dado relevante para o deslinde da controvérsia, consiste em saber se existe interesse comum nos casos de conluio, com vistas a realização de fraude tributária, especialmente, nos casos de fraude mediante simulação. Por óbvio, nessas hipóteses a verificação da existência do interesse comum não será analisado em relação ao fato simulado, mas relativamente ao fato jurídico tributário dissimulado e se provado que houve benefício ou proveito comum com a prática deste último, certamente, todos os beneficiários diretos e imediatos serão arrolados como sujeito passivo solidário do contribuinte formal, ou seja, aquele que praticou o fato jurídico tributário em nome e em benefício de todos.

A análise da inclusão de cada um dos sujeitos passivos solidários no polo passivo da presente autuação, por revelar interesse comum com a contribuinte MUDE, será aqui analisada com base nesse critério, ou seja, se havia interesse de cada um deles no fato jurídico tributário constituinte da obrigação de pagar o IPI devido nas operações de revenda dos produtos da marca CISCO pela contribuinte MUDE.

### **II.3 Das Alegações Comuns dos Recorrentes Pessoas Físicas e da CISCO.**

De modo geral, os recorrentes pessoas físicas alegaram que não podiam prevalecer os correspondentes TSPS, com base no argumento de que não tinham interesse jurídico na ocorrência do fato gerador, pois não haviam preenchido qualquer DI, não efetuaram em qualquer desembaraço aduaneiro, tampouco calcularam os valores dos tributos devidos nas operações, que foram atividades praticadas pelos importadores.

Para os recorrentes, a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, somente se aplicava aos contribuintes (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), “assim considerados aqueles que efetivamente praticaram o verbo do critério material da hipótese de incidência”. Como exemplo, eles citaram a copropriedade de imóvel urbano, com participação igual de dois condôminos, em que, por força do regime de solidariedade, previsto no referido preceito legal, cada um seria responsável por toda dívida tributária do imóvel.

Sem razão os recorrentes.

O entendimento por eles esposado, com a devida vênia, além de não representar a melhor exegese do enunciado normativo veiculado no art. 124, I, do CTN, conforme anteriormente demonstrado, excluiria do polo passivo da obrigação tributária todas as pessoas que não se enquadrassem na condição de contribuinte formal, inclusive, os contribuintes de fato, que (i) se utilizassem da simulação e da fraude, com vistas a se eximir da condição de contribuinte, (ii) se beneficiassem de forma direta ou indireta dos ilícitos praticados e (iii) revelassem interesse no fato jurídico tributário, na mesma intensidade ou até mais do que o contribuinte que, formalmente, aparecesse e assumisse toda a responsabilidade tributária.

Há prevalecer esse entendimento, o que se admite apenas para argumentar, o conteúdo normativo veiculado no art. 124, I, do CTN não teria qualquer efeito e tornar-se-ia letra-morta. Em decorrência estaria estabelecido o melhor dos mundos para os fraudadores e demais pessoas que agem e atuam a margem da lei. E a Administração tributária não teria instrumento jurídico algum para combater tais ilícitos contra Erário.

Assim, como o direito não se presta como instrumento de incentivo ao ilícito, o entendimento que melhor confere significado e sentido ao disposto no art. 124, I, do CTN, é aquele que lhe atribui o efeito normativo de incorporar ao polo passivo da obrigação tributária todas as pessoas que demonstrem interesse comum na situação constituinte do fato gerador da obrigação tributária principal, ainda que, aparentemente, em face da simulação ou de outro

Doc. Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

80

meio fraudulento empregado, não tenham manifestado, de forma direta ou imediata, participação e interesse nos fatos fraudados ou simulados. Mas, uma vez retirado o véu que encobre as condutas fraudulentamente dissimuladas, emergem os fatos reais que foram ocultados, em relação aos quais, da mesma forma que o contribuinte aparente, ficam evidenciados o real interesse das pessoas ocultas no fato jurídico-tributário dissimulado.

No caso em tela, restou devidamente comprovado nos autos que as pessoas físicas integrantes do “Grupo MUDE” (sócios formais ou de fato, controladores, colaboradores etc.), arrolados no polo passivo da presente autuação, agiram como uma sociedade de fato, com o evidente intuito de evitar a equiparação da recorrente MUDE a estabelecimento industrial, mediante interposição fraudulenta de pessoas. Também restou demonstrado nos autos o proveito comum de todos os sujeitos passivos solidários nos vultosos ganhos obtidos com o esquema de fraude em comento, seja sob a forma de recebimento disfarçados de lucros, via empresas *offshores* particulares, seja sob a forma de ganhos adicionais elevados no aumento das vendas etc.

O caso hipotético de cometimento de ilícito tributário, por parte de pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parceria com terceiros (sócios ocultos), para fim de benefício comum, foi analisada pelo ex-conselheiro Marcus Vinicius Neder, com seguintes termos, *in verbis*:

*Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum ou de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos.<sup>10</sup>*  
(grifos não originais)

No caso em tela, é evidente a participação de todos os responsáveis solidários nas operações de importação objeto das presentes autuação, formalmente, realizadas por conta das mencionadas importadoras interpostas, mas, de fato, realizadas por conta e ordem da recorrente MUDE.

Com efeito, as provas coligidas aos autos confirmam a união informal e clandestina de esforços da recorrente MUDE e dos recorrentes pessoas físicas e da recorrente CISCO, com o evidente intuito de fraudar o controle aduaneiro, cambial e administrativo, bem como o pagamento dos tributos incidentes nas operações de importação, especialmente, o valor do IPI devido pela real importadora MUDE, em razão da equiparação a estabelecimento industrial. E com esse procedimento, os sujeitos passivos solidários visaram se eximir, da mesma forma que a recorrente MUDE, de qualquer responsabilidade tributária, mediante ocultação dos reais responsáveis pelas operações de importação e beneficiários dos resultados econômicos obtidos com tais operações fraudulentas.

Trata-se, portanto, de ato antijurídico praticado sob a forma de coautoria, situação a que a doutrina civilista denomina de **causalidade comum**, que se caracteriza pela

<sup>10</sup> Documento assinado por NEDER, Marcos Vinicius; Solidariedade de direito e de fato - reflexões acerca de seu conceito. FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). Responsabilidade tributária: 2007; São Paulo: Dialética, p. 46 /07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

existência de um único fato causador (unicidade de causa) - no caso, a dissimulação da condição de real importador da MUDE -, mas com a participação de diversas pessoas (pluralidade de autores) - no caso, a contribuinte MUDE e todos os responsáveis solidários integrantes do “Grupo MUDE”, incluindo seus sócios ostensivos e ocultos.

O entendimento aqui esposado não discrepa daquele que foi apresentado pela ilustre Prof. Maria Rita Ferragut, em brilhante parecer colacionado aos autos pela recorrente MUDE, no sentido de que “na solidariedade fundada na fraude, é condição necessária para sua aplicação a prova de que o sujeito tenha concorrido para o ilícito.” E, no caso em tela, tal condição foi plenamente atendida, porque, conforme a seguir demonstrado, todos os sujeitos passivos solidários recorrentes, não só concorreram para fraude, como dela tiraram proveito comum.

Com base nesse entendimento, passa-se analisar as alegações comuns relevantes suscitadas pelos recorrentes sobre a inexistência de interesse comum entre eles e a contribuinte MUDE.

Os recorrente alegaram que a sujeição passiva solidária somente existia se comprovada existência de interesse jurídico entre as partes, ou seja, quando as mesmas pessoas concorressem para prática do mesmo fato jurídico tributário e, em decorrência, houvesse coincidência do dever jurídico entre eles.

Induvidosamente, os recorrentes referem-se à forma de sujeição passiva solidária decorrente da condição de contribuintes (**contribuintes formais**), definida no art. 121, parágrafo único, I, do CTN. E o exemplo de sujeição passiva solidária relativa ao IPTU, caracterizada pela existência da copropriedade sobre o mesmo imóvel, ratifica o entendimento de que, neste caso, todos os coproprietários são solidários passivos por se enquadrarem na condição de contribuintes (formais).

Essa hipótese é totalmente distinta do caso concreto objeto da presente autuação, em que as pessoas físicas e jurídica foram arroladas como sujeitos passivos solidários da contribuinte MUDE, por terem concorrido, mediante conluio, para a prática dos atos fraudulentos dissimuladores da equiparação da MUDE a estabelecimento industrial e, por conseguinte, dos fatos geradores do IPI. Assim, por revelarem interesse direto e imediato sobre tais fatos constitutivos da respectiva obrigação tributária, informalmente, todos eles são considerados contribuintes (**contribuintes informais**)<sup>11</sup>.

No caso, a alegação de nulidade dos respectivos TSPS, por falta de prova que demonstrasse a antecipação de recursos por parte dos solidários, não procede, porque esse não foi o motivo da integração dos solidários ao polo passivo das autuações, mas da contribuinte formal MUDE, conforme anteriormente demonstrado. O motivo da atribuição da sujeição passiva solidária em questão, cita-se novamente, foi a demonstração do interesse comum dos solidários nas operações constitutivas dos fatos geradores do crédito tributário objeto das presentes autuações.

Os recorrente alegaram ainda que a referida sujeição passiva não era extensível à multa de ofício qualificada aplicada. Essa alegação também não procede, haja vista que a solidariedade definida no art. 124, I, do CTN, refere-se a “situação que constitua o

<sup>11</sup> Da análise das duas situações, fica evidenciado que a solidariedade passiva dos integrantes de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) a existência de interesse imediato e comum nos resultados dos fatos geradores constitutivos da obrigação tributária principal (contribuintes formais); ou b) a existência do interesse imediato e comum na fraude ou no conluio, com o objetivo de se eximir do pagamento de tributos (contribuintes informais). NDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

fato gerador da obrigação principal”, logo, abrange o tributo e as multas de natureza tributária, conforme estabelecido no art. 113, § 1º, do CTN.

Com base nessas conclusões, rejeita-se todas as alegações comuns anteriormente explicitadas e passa-se a análise das razões da sujeição passiva solidária de cada recorrente.

#### **II.4 Das Razões da Sujeição Passiva Solidária e Alegações Específicas dos Recorrentes.**

Neste tópico, serão apresentadas as razões porque os sujeitos passivos solidários foram incorporados ao polo passivo da autuação e as razões de defesa específicas suscitadas por cada um deles.

##### **Da sujeição passiva solidária da recorrente CISCO.**

De acordo com TSPS colacionado aos autos (fls. 46710 e ss.), a recorrente CISCO foi incluída no polo passivo da autuação, na condição de sujeito passivo solidário, por ter concebido e executado, por intermédio do seu então Presidente para a América Latina, Carlos Roberto Carnevali, juntamente com Helio Benetti Pedreira e demais sujeitos passivos solidários integrantes do “Grupo MUDE”, o referenciado esquema de importação fraudulenta, conforme explicitado no Relatório RFB/IPEI nº BA20070005, que integra o Anexo I destes autos (fls. 29805 e ss.).

A recorrente CISCO, constituída em 8/8/1994, atuava como representante, no País, da empresa norte-americana CISCO SYSTEM INC. Em face dessa condição, segundo a fiscalização, era esperado que esta empresa apresentasse um volume de importação de mercadorias compatível com a condição de líder mundial na área de tecnologia de informação. No entanto, grande parte das operações de comércio exterior realizada pela recorrente CISCO referia-se a serviços e mercadorias para substituição de equipamentos em garantia.

Segundo a fiscalização, a recorrente MUDE era quem se encarregava de operacionalizar as importações da quase totalidade dos produtos e serviços da marca CISCO para o País, por intermédio da rede de interposição fraudulenta já mencionada, e segundo as condições previamente estabelecidas pela CISCO DO BRASIL. No período da autuação, a fiscalização apurou que:

a) as principais mercadorias estrangeiras comercializadas pela MUDE (em torno de 90% do total) eram os produtos acabados, fabricados pela CISCO na Califórnia/USA, que não necessitavam de nenhuma industrialização para o consumo final, tais como: chaves (switches), roteadores, módulos para roteadores/switch, cabos e distribuidores;

b) os clientes brasileiros interessados nos produtos da marca CISCO faziam contato inicialmente com a recorrente CISCO, que definia o preço e as condições do negócio, que eram repassadas à recorrente MUDE, que fazia o pedido diretamente a CISCO SYSTEM INC. (Califórnia/USA);

c) nos registros e documentos oficiais, entretanto, a exportação não era realizada diretamente pela CISCO americana, nem a importação diretamente pela MUDE, mas pelas empresas importadoras interpostas, que tinham como sócios, pessoas físicas sem capacidade econômico-financeira e, geralmente, uma empresa *offshore*, situada em paraísos fiscais, e

d) no exterior, a CISCO simulava a venda dos produtos, como se fosse uma operação interna nos Estados Unidos, para uma empresa do grupo MUDE, no caso a FULFILL HOLDING (Califórnia/USA), ou, em operações mais recentes, MUDE USA LCC (Miami/USA). Essas empresas, que representavam mais um nível de blindagem, atuavam entre a CISCO SYSTEM INC. e as exportadoras do esquema (3TECH, LATAM, GSD, LOGCIS, SUPERKIT), integrantes do “Grupo JDTC/MUDE”, que revendiam os produtos, também em operações simuladas, para importadoras interpostas (BRASTEC, ABC, PRIME e WAYTEC).

Com base nessas informações, corroboradas com documentos idôneos, a fiscalização chegou a conclusão que a recorrente MUDE atuava como verdadeiro setor de importação da recorrente CISCO e, da essa condição, ela era a grande beneficiário do esquema de interposição fraudulenta criado para fugir aos controles fiscais e tributários nacionais.

As provas colhidas no curso da “Operação Persona”, em especial, as transcrições dos diálogos telefônicos e das mensagens eletrônicas de fls. 46728/46741, demonstram que era a CISCO quem definia o preço e as condições dos negócios celebrados entre a MUDE e seus clientes finais.

Nas mensagens, transcrições dos diálogos e planilhas eletrônicas, apreendidas na “Operação Persona”, colacionadas aos autos (fls. 46743/46757), comprovam que: a) havia estreita vinculação comercial entre a recorrente CISCO e a MUDE, b) a CISCO tinha pleno conhecimento do esquema de importação fraudulenta, planejado e executado pelo “Grupo MUDE” e, de forma pró-ativa, contribuía para que ele fosse implementado; e c) os maiores ganhos era obtidos com a separação (*split*) 30% para hardware e 70% para software.

Outro aspecto relevante para compreensão do forte vínculo entre a MUDE e a CISCO era a forma de financiamento das importações do “Grupo MUDE” e os agentes financeiros responsáveis pelo financiamento. Nesse sentido, os documentos de fls. 46760/46769 (mensagens eletrônicas, relatórios, atas de reunião, contratos financiamentos etc.), revelam que as operações da MUDE de aquisição de mercadorias junto à CISCO SYSTEM INC., nos Estados Unidos, baseavam-se na obtenção de linhas de crédito perante os seguintes agentes financeiros americanos: CISCO CAPITAL, GE COMMERCIAL DISTRIBUTION FINANCE CORPORATION e o Banco CITIBANK.

A empresa CISCO CAPITAL era uma empresa financeira pertencente diretamente ao “Grupo CISCO” e principal financiadora das operações de importação da MUDE. Em 2006, havia concedido a MUDE uma linha de crédito em torno de US\$ 53 milhões. A GE COMMERCIAL, braço comercial financeiro do grupo GENERAL ELETRIC, teria concedido ao “Grupo MUDE” um crédito em torno de US\$ 30 milhões, garantido, em parte, pelos estoques do grupo MUDE nos Estados Unidos. A concessão de créditos junto a estas instituições teria sempre o respaldo da própria CISCO SYSTEM INC., o que vincula, de forma significativa, a recorrente CISCO ao esquema de importação fraudulento do “Grupo MUDE”. Em suma, o financiamento das compras da MUDE perante a CISCO SYSTEM INC., era lastreado em créditos obtidos perante os agentes financeiros GE COMMERCIAL FINANCE, CITIBANK e à própria CISCO (através de sua subsidiária CISCO CAPITAL). E a obtenção ou aumento de crédito tinha sempre o respaldo da própria CISCO SYSTEM INC.

Há ainda nos autos, um ACORDO DE NÃO REVELAÇÃO (*NON DISCLOSURE AGREEMENT*) (fls. 46757/46759), celebrado entre a MUDE, representada pela seu Diretor Operações, com a matriz americana CISCO SYSTEMS INC., representada pelo seu Gerente do Programa de Auditoria, por meio do qual esta empresa compromete-se a não revelar as informações confidenciais a qualquer terceiro que não fossem funcionários da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CISCO e empreiteiros que tinham uma necessidade de ter acesso ao conhecimento e à informação confidencial exclusivamente para fins internos da CISCO.

Cabe ainda consignar que, ao utilizar o referido esquema de importação fraudulento, a recorrente CISCO abastecia o mercado nacional com preços abaixo dos de mercado, reduzia indevidamente a carga tributária que incidente sobre suas atividades e ainda evitava o controle da fiscalização sobre os “Preços de Transferência e Tributação em Bases Universais”, a que estaria sujeita, caso realizasse as operações de importação por conta própria ou por conta e ordem de terceiro regularmente habilitado.

Com base nessas informações, confirmadas por documentação colacionada aos autos, fica demonstrada a improcedência das alegações da recorrente CISCO de que não era beneficiária do esquema das operações de importação realizadas pela MUDE, nem tinha conhecimento do esquema de importação fraudulenta e das empresas envolvidas.

Também não merece guarida as alegações da recorrente CISCO no sentido de desqualificar as robustas provas regularmente colhidas e coligidas aos autos pela fiscalização, com autorização judicial.

A recorrente ainda transcreve em seus recursos diversos trechos extraídos de diferentes relatórios elaborados pela fiscalização sobre o esquema de fraude em destaque, que, por estarem fora de contexto, não refletem as firmes conclusões a que chegou a fiscalização sobre a participação da recorrente no referido esquema de fraude.

Em relação ao modelo negócio utilizado para na venda dos seus produtos no Brasil, a recorrente alegou que houve interpretação equivocada e tendenciosa por parte da fiscalização.

Com devida vênia, diferentemente do alegado, a fiscalização não interpretou e tampouco questionou o suposto modelo de negócio da recorrente CISCO, mas o esquema de fraude nas importações dos referidos produtos para o Brasil. Portanto, sem relevância, para o deslinde da controvérsia essa alegação, por se tratar de fato estranho ao objeto das autuações.

Diante dos fatos devidamente comprovados nos autos, também não se revela crível a alegação da recorrente de que atuava somente no suporte de pré-venda (demonstração de produtos, apresentação de seminários etc.) e no fornecimento de partes para reposição em virtude de garantia.

Diferentemente do alegado, as referidas informações prestadas pela fiscalização, respaldadas por documentação adequada, revelam que a recorrente CISCO não só tinha pleno conhecimento das importações fraudulentas, como foi uma das criadoras do esquema fraudulento em referência e colaboradoras da operacionalização e funcionamento do referido esquema. E financeiramente foi muito bem recompensada pelo esquema. Os seguintes fatos, relatados no TSPS e corroborados por documentos, ratificam essa conclusão:

a) antes da existência da MUDE, relatou a fiscalização, que Carlos Roberto Carnevali e Hélio Benetti Pedreira, juntamente com a recorrente CISCO, na segunda metade dos anos de 1990 e início dos anos 2000 (até 2002), montaram uma parceria estratégica com a UNIÃO DIGITAL”, empresa de Hélio Benetti Pedreira. Em pouco tempo, a UNIÃO DIGITAL se tornou a maior revendedora CISCO do País e da América Latina;

b) a UNIÃO DIGITAL foi sucedida pela recorrente MUDE, no final do ano 2002, e continuou a atividade de revendedora dos produtos da marca CISCO. Quando, além de Hélio Benetti Pedreira, os demais responsáveis solidários pessoas físicas passaram a integrar o “Grupo MUDE”, que se transformou na quarta maior distribuidora dos produtos da marca CISCO do mundo e a melhor distribuidora da América Latina, nos últimos 7 (sete) anos anteriores a deflagração da “Operação Persona”;

c) as mensagens eletrônicas e os diálogos dos executivos e gerentes da CISCO, extraído das interceptações telefônicas, confirmam a participação ativa e efetiva da empresa no esquema de importação com interposição fraudulenta operacionalizado pelo “Grupo MUDE”; e

d) o oferecimento das condições para separação, apenas documental, entre software e hardware, para eximir as importadoras interpostas do pagamento dos tributos incidentes na operação de importação, em relação ao valor do software (em torno de 70%) integrado aos equipamentos importados.

Por todas essas considerações, fica demonstrado que, ao contrário do alegado, a recorrente CISCO tinha pleno conhecimento e, ao lado MUDE e de seus sócios aparentes e ocultos, foi uma das beneficiárias do esquema de fraude em comento, pois obtivera expressivos ganhos econômico-financeiros com as importações subfaturadas e o domínio de fatia relevante do mercador nacional.

Em face dessa condição, a dita recorrente revela interesse comum na situação que constituía o fatos geradores das obrigações tributária dos tributos lançados, nos termos do art. 124, I, do CTN, portanto, deve ser mantida no polo passivo da autuação, na forma estabelecida no respectivo TSPS.

#### **Da sujeição passiva solidária de Fernando Machado Grecco.**

De acordo com o TSPS nº 001 (fls. 44024/44052), o recorrente Fernando Machado Grecco era, no período da autuação, o seu sócio formal majoritário (75% do capital social). O restante do capital social pertencia, formalmente, a Hélio Benetti Pedreira (25%).

Na data da autuação, era sócio, ou ex-sócio, de diversas empresas do “Grupo JDTC/MUDE”. No “Grupo JDTC”, holding controladora da MUDE, ele participava com 3,41% do capital social, segundo levantamento feito pela fiscalização.

Na MUDE, segundo a fiscalização, o recorrente tinha destacada atuação. No período da autuação, ocupava o cargo de Diretor de Marketing e Produtos. Também atuou como procurador da *offshore* operacional do “Grupo MUDE”, CANSONS INVESTMENTS. Assumiu uma dívida com a *offshore* operacional NORDSTROM, sediada no Panamá, controlada pelo “Grupo JDTC”, para enviar recursos ao exterior de maneira disfarçada.

A posição ocupada pelo recorrente nos cargos de gerência e de direção da MUDE, segundo a fiscalização, permitia inferir que ele tinha pleno conhecimento e colaborava, de forma ativa e efetiva, para a prática dos fatos fraudulentos praticados pelo “Grupo MUDE”.

Os documentos apreendidos no curso da “Operação Persona” (fls. 44065/44174) comprovam a sua participação no esquema de fraude e o recebimento do “Grupo MUDE” de elevadas quantias em dinheiro, de forma direta ou indireta (via empresa ORPHEUS, por serviços não prestados - fls. 44053/44055), que confirmam que ele era um dos

principais beneficiários dos resultados econômico-financeiros angariados pelo esquema fraude em apreço.

Há documentos acostados aos autos (fls. 44044/44049), que comprovam que o recorrente: a) recebeu vultosos depósitos nas contas bancárias da sua *offshore* particular BOYNTON (administrada, no Brasil, por sua irmã por procuração), localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, decorrentes de pagamento de proventos e lucros distribuídos, certamente, auferidos com as atividades irregulares praticadas pelo “Grupo MUDE”; b) em seguida, tais recursos financeiros foram remetidos de volta para o País, a título de integralização de capital social da empresa ECOSSISTEMA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (participação no capital social: 99% da *offshore* BOYNTON e 1% da irmã do recorrente); e, c) por fim, a referida empresa nacional utilizou tais recursos para aquisição de imóveis de valores elevados no País.

Cabe ressaltar ainda que, após a deflagração da “Operação Persona”, o recorrente assumiu a propriedade da referida *offshore*, mediante retificações das suas declarações de IRPF (DIRPF). Esse procedimento ratifica o entendimento da fiscalização de que o recorrente era o controlador, de fato, da empresa ECOSSISTEMAS, e que os recursos financeiros introduzidos no País, para integralização de 99% do capital social da citada empresa, representavam parte dos recursos financeiros remetidos ao exterior pelo “Grupo MUDE” em favor da *offshore* do recorrente.

Em relação a essas gravíssimas imputações e respectivos documentos, que as corroboram, nada de relevante foi alegado pelo recorrente ou apresentado qualquer documento idôneo que informassem as provas coligidas aos autos pela fiscalização.

Por todas essas razões, não subsiste qualquer dúvida da configuração do interesse comum do citado recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto da autuação em questão, logo, deve ser mantido no polo passivo da autuação, conforme proposto no citado TSPS.

#### **Da sujeição passiva solidária de Marcelo Naoki Ikeda.**

Segundo o TSPS nº 002 (fls. 44175/44215), o recorrente Marcelo Naoki Ikeda tinha participação ativa no Grupo JTDC/MUDE. De acordo com os organogramas do grupo, apreendidos no âmbito da “Operação Persona”, ele ocupava a posição de Diretor Comercial da MUDE, posição que, certamente, propiciou-lhe pleno conhecimento e ampla coloração para implementação do esquema de fraude em destaque.

Após a deflagração da referida operação, retificou suas DIRPF, para declarar que era proprietário da *offshore* CORDELL, por meio da qual recebia vultosas quantias depositadas pelas empresas *offshores* operacionais do “Grupo MUDE”, a título de pagamentos de proventos e distribuição de lucros, auferidos com as atividades irregulares praticadas pelo grupo. Alguns depósitos eram proveniente das pessoas jurídicas interpostas utilizadas pelo grupo MUDE.

Os documentos apreendidos com os integrantes do “Grupo MUDE” comprovam a venda de 75% da MUDE pelo Grupo JDTC. Após essa venda, segundo levantamento da fiscalização, o recorrente, em conjunto com Fernando Machado Grecco e Luiz Scarpelli Filho (Grupo LIG), passaram a deter 75% e o Grupo JDTC 25% de participação na MUDE.

Documento assinado eletronicamente conforme MP nº 2.203-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

87

Tais depósitos comprovam que o recorrente foi um dos principais beneficiários dos resultados financeiros obtidos das importações fraudulentas realizadas pelo “Grupo MUDE”.

Em relação a essas gravíssimas imputações e respectivos documentos, que as corroboram, nada de relevante foi alegado pelo recorrente ou apresentado qualquer documento idôneo que informassem as provas coligidas aos autos pela fiscalização.

Por todos esses fatos, restou demonstrado o interesse comum do citado recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto da autuação em apreço, logo, deve ser mantido no polo passivo das autuações, conforme proposto no correspondente TSPS.

#### **Da sujeição passiva solidária de Márcilio Palhares Lemos**

De acordo com o TSPS nº 003 (fls. 44384/44497), na época da autuação, o recorrente Márcilio Palhares Lemos era sócio e possuía vínculo com as seguintes empresas do Grupo JDTC/MUDE: PLCON (90%); CBFM (56%); MUDE (ex-administrador) e PHASE2 (ex-administrador).

Ele é contador, ex-administrador da MUDE e, na época dos fatos, exercia o cargo de Diretor Financeiro da MUDE. Era o responsável pelo controle de todo o fluxo financeiro do esquema de importação realizado pelo “Grupo MUDE”, inclusive das empresas estrangeiras exportadoras e distribuidoras e das empresas *offshores* operacionais do “Grupo JDTC/MUDE”.

Os documentos apreendidos no curso da “Operação Persona” (fls. 44390 e ss.) comprovam que ele acompanhava e controlava todos os custos envolvidos nos processos de importação realizados pelas importadoras interpostas, bem como monitorava, em relação a cada operação de importação: o valor das compras e despesas internacionais, bem como os valores de importação (frete, seguro, armazenagem, capatazia, despesa com agentes, impostos aduaneiros, comissão da importadora interposta etc.). Também participava da definição do preço de venda da importadora para a distribuidora e do preço de venda desta para a MUDE, o que comprova que a real importadora era a MUDE, e as operações de compra e venda realizadas entre as empresas eram simuladas para acobertar a real importadora.

Ele também controlava as remessas de recursos financeiros, realizadas para a FULFILL HOLDING, que administrava por procuração, com amplos poderes de gestão, e para as *offshores* operacionais do “Grupo MUDE”, NORDSTROM e RAYWELL. As remessas eram feitas de duas formas distintas: via “IMPORTAÇÃO” (sob a forma de pagamento de fornecedores) e via “CABO” (por meio de doleiro).

Ele também era responsável pelo controle das contas correntes abertas em instituições financeiras do exterior, em nome da FULFILL HOLDING. Por estas contas eram pagos os fornecedores, dentre os quais a CISCO SYSTEM INC., bem como realizadas transferências para as *offshores* operacionais do grupo e *offshores* particulares dos sócios formais e informais do grupo. A partir de setembro de 2006, a FULFILL HOLDING foi substituída pela MUDE USA na função de distribuidora interposta nos Estados e de “adquirir” as mercadorias junto à CISCO SYSTEM INC. para “revendê-las” para os exportadores interpostos.

As investigações demonstraram ainda que o recorrente era a pessoa responsável pelas transferências internacionais, através de ordens dadas a LEO CORADINI (funcionário do Banco MERRILL LYNCH), para pagamento de serviços prestados pelo escritório de advocacia panamenho ALEMAN, CORDERO, GALINDO & LEE ALCOGAL.

Documento assinado digitalmente por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ele participava formalmente da organização, compondo o chamado grupo dos seis (G-6), os chamados “sócios minoritários”, com uma participação de 1,5% cada (totalizando  $6 \times 1,5\% = 9\%$ ) nos resultados da empresa MUDE.

Por tudo isso, o recorrente revela-se ser um dos principais participantes do esquema interposição fraudulento operacionalizado pelo “Grupo MUDE”. A sua participação nesse esquema de importação fraudulenta vai além do cargo de Diretor Financeiro da MUDE. De fato, ele era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado JDTC, sendo a MUDE um dos seus investimentos no País, estando cabalmente provado que se beneficiou do esquema de fraude em referência.

Em razão dessa condição, fica demonstrado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto da autuação, em decorrência, deve ser mantido no polo passivo das autuações, conforme proposto no TSPS lavrado em seu nome.

#### **Da sujeição passiva solidária de Moacyr Álvaro Sampaio.**

De acordo com o TSPS nº 004 (fls. 44498 e ss.), na época da autuação, o recorrente Moacyr Álvaro Sampaio era sócio de diversas empresas do “Grupo JDTC/MUDE”. Na época dos fatos, na MUDE, ocupava o cargo de Chief Executive Officer (CEO), considerado o mais elevado cargo da empresa.

Segundo apurou a fiscalização, ao lado de Hélio Benetti Pedreira e Carlos Carnevali, ele era um dos três sócios majoritário do “Grupo JDTC”, holding controladora da MUDE, com participação de 27,98% no capital social.

Apesar de não constar formalmente do quadro societário da MUDE, documentos apreendidos comprovam que ele era um dos principais colabores do esquema fraudulento de importação em comento. Participava ainda do quadro societário da MUDE USA e de uma exportadora interposta, a “LOGCIS”.

Após a deflagração da “Operação Persona”, também retificou, várias vezes, suas DIRPF, para reconhecer participação em várias empresas *offshores*, por meio das quais recebia distribuição disfarçada de lucros, provenientes dos negócios fraudulentos do “Grupo MUDE”..

Ele utilizava tais *offshores*, para envio de recursos ao exterior e posterior retorno ao País, em geral, sob a forma de investimentos estrangeiros, em empresas patrimoniais, administradas por procuradores, com amplos poderes gerenciais. Segundo a fiscalização, tais condutas caracterizavam, em tese, crimes de evasão de divisas e de “lavagem” dinheiro ou ocultação de bens, direitos ou valores, tipificados, respectivamente, nas Leis 7.492/1986 e 9.613/1998.

Era o proprietário da *offshore* patrimonial APRIL HOLDINGS OVERSEAS, utilizada para receber os depósitos dos lucros distribuídos disfarçadamente pelo grupo. O retorno desses recursos ao País se materializava por meio de remessas a empresas nacionais, vinculadas diretamente a referida *offshore*, sob a forma de investimentos de empresas estrangeiras no País. Em geral, são empresas patrimoniais, como a MOMA, cuja única função era ocultar a origem dos recursos utilizados na construção do patrimônio pessoal de cada “sócio”.

Assim, provado que ele conhecia, participava e se beneficiou do referenciado esquema fraudulento, resta configurado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto da autuação, portanto, deve ser mantido no polo passivo, conforme proposto no respectivo TSPS.

**Da sujeição passiva solidária de José Roberto Pernomian Rodrigues.**

De acordo do TSPS nº 007 (fls. 45069 e ss.), na data da autuação, o recorrente José Roberto Pernomian Rodrigues era sócio ou ex-sócio de diversas empresas do “Grupo JDTC/MUDE” e responsável por empresas estrangeiras. Ele ocupava o cargo de Diretor Operacional e de Finanças do “Grupo MUDE”.

Ele foi um dos colabores e mentores do esquema de interposição fraudulenta e subfaturamento das importações dos produtos da marca CISCO. Entre os diretores do grupo, era o mais atuante. Sua jurisdição se estende a outras empresas do grupo, além da MUDE.

A apreensão de planilhas e de outros documentos no curso da “Operação Persona”, na sua residência e no seu escritório, comprovam que tinha o controle da estrutura e das movimentações financeiras da organização.

Dada essa condição, indubitavelmente, ele tinha pleno conhecimento das operações do grupo no exterior e no Brasil e era um dos principais beneficiários do esquema de fraude em comento.

Em razão dessa condição, fica demonstrado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto da autuação, logo, deve ser mantido no polo passivo, conforme proposto no TSPS lavrado em seu nome.

**Da sujeição passiva solidária de Hélio Benetti Pedreira, Gustavo Henrique Castellari Procópio e Carlos Roberto Carnevali: alegações comuns.**

Os recorrentes Hélio Benetti Pedreira, Gustavo Henrique Castellari Procópio e Carlos Roberto Carnevali alegaram que, por meio da sentença proferida nos autos do Processo Criminal nº 000582749.2003.403.6181, que tramitou na 4ª Vara Criminal Federal em São Paulo/SP (fls. 50362/50512), foram absolvidos dos crimes objeto da denúncia do MPF. Essa decisão foi mantida pelo acórdão de fls. 52252/52257, proferido pela Primeira Turma do TRF da 3ª Região, no julgamento da Apelação Criminal nº 0005827-49.2003.4.03.618, que transitou em julgado em 10/6/2015.

De acordo com o dispositivo da referida Sentença, os referidos responsáveis solidários foram absolvidos da acusação dos delitos referentes ao uso de documentos ideologicamente falsos, com fulcro no art. 386, III, do CPP, e da prática dos demais crimes imputados na inicial, nos termos do art. 386, V, do CPP. E essa decisão foi integralmente confirmada no referido acórdão, prolatado pela Primeira Turma do TRF da 3ª Região, inclusive, com trânsito em julgado, conforme relatado.

Em face da referida absolvição, os citados recorrentes pleitearam o cancelamento dos respectivos TSPS, sob o argumento de que a decisão prolatada na esfera criminal devia ser aplicada, ao caso em tela, uma vez que as provas utilizadas pela fiscalização, para lhes imputar responsabilidade tributária solidária, eram as mesmas utilizadas no Juízo criminal.

Os recorrentes Hélio Benetti Pedreira e Gustavo Henrique Castellari Procópio alegaram ainda que havia independência relativa entre as esferas civil, criminal e

administrativa no caso de absolvição por motivo formal, ao passo que seria meramente relativa, quanto a decisão criminal que negasse autoria do crime imputado ao acusado, o que, segundo eles, ocorreria no caso em tela.

### **Da sujeição passiva solidária de Carlos Roberto Carnevali.**

De acordo com o TSPS nº 011 (fls. 46042/46085), na data da autuação, o recorrente Carlos Roberto Carnevali era sócio ou ex-sócio de empresas do “Grupo CISCO”. Ele foi incluído no polo passivo por ser o responsável pelos negócios no “Grupo CISCO” no Brasil e sócio oculto do “Grupo JDTC/MUDE”. Neste grupo, ele fazia parte do Conselho de Administração<sup>12</sup> e participava ativamente da gestão das empresas do grupo.

No “Grupo CISCO”, segundo o seu currículo extraído do sitio da CISCO (fls. 46047/46048), o recorrente fez parte do Conselho de Organização mundial de vendas, na área de estratégia e planejamento. Segundo o próprio recorrente, por seu excelente desempenho, a partir de 2004, passou a ser o responsável não apenas por todas as regiões da América Latina, como também pelas atividades do grupo Cisco no México, América Central e Caribe.

O ingresso do recorrente no “Grupo CISCO” aconteceu no ano de 1994, com a missão de assessorar a implantação da subsidiária brasileira do referido grupo, CISCO DO BRASIL LTDA., a primeira empresa do grupo em operação na América Latina. Nessa empresa, ele permaneceu até a deflagração da “Operação Persona”, em setembro de 2007, quando foi demitido do cargo de vice-presidente para a América Latina.

Com tanto prestígio e influência perante o “Grupo CISCO”, não há explicação plausível, a não ser os enormes ganhos com a referida fraude, porque, durante mais treze anos, o recorrente não tenha implantado a fábrica de componentes da CISCO no País, conforme alegou em sua defesa e que foi um dos argumentos apresentados na referida Sentença para isentá-lo da acusação de sócio oculto da MUDE.

Essa alegação, sem suporte em qualquer documento idôneo, mas apenas em depoimentos do próprio recorrente, confirmado por pessoas integrantes do “Grupo MUDE”, contraria provas cabais coligidas aos autos, em especial, os diálogos extraídos das interceptações telefônicas que, em conjunto e de forma congruente com as demais provas colacionadas aos autos, demonstram que, em vez de defensor de instalação de fábrica no Brasil, na verdade, o recorrente fora um dos principais mentores e executores do esquema de fraude em questão, cumprindo a função de sustentáculo do esquema perante a real exportadora CISCO SYSTEMS INC., até a deflagração da “Operação Persona”, quando afastado do “Grupo CISCO”.

Assim, não foi por mero acaso, que a partir do momento em que o esquema de importação fraudulento em referência foi debelado, com a prisão dos seus principais mentores e líderes, o recorrente foi, imediatamente, afastado do Grupo CISCO.

Com base nas razões de decidir esposadas na referida decisão judicial, verifica-se que, em relação ao recorrente, foram apresentados, adicionalmente, os argumentos a seguir analisados.

<sup>12</sup> Documento SP02IT13-12 - E-mail no qual HÉLIO PEDREIRA resume uma série de diretrizes decididas pelo Conselho de Administração (“Board”), citando, inclusive, função específica para CARLOS ROBERTO CARNEVALI.

Em depoimento, o recorrente negara que nunca dirigiu a empresa COSELE, nem fora sócio de Hélio Benetti Pedreira na referida empresa, e que, apesar de haver trabalhado na referida empresa com ele, tal convívio fora interrompido por anos, sendo retomado somente em 1995 ou 1996, quando a mais de dois anos já era presidente da CISCO DO BRASIL LTDA., época em que a empresa UNIÃO DIGITAL, atual MUDE, vendia produtos para a empresa NEW PORT, adquirida pela CISCO; e que tal informação fora confirmada, em depoimento, por Hélio Benetti Pedreira.

Tais fatos referem-se a segunda metade dos anos de 1990 e início dos anos 2000 (até o final de 2002). E diferentemente do alegado pelo recorrente, a parceria entre ele e Hélio Benetti Pedreira, proprietário da empresa UNIÃO DIGITAL, que, na época se tornou a maior revendedora CISCO do País e da América Latina, não terminou com a desativação da referida empresa, em razão das elevadas autuações fiscais do ICMS, realizada pela fiscalização da SIFAZ/SP.

Ao contrário do alegado, a partir do ano de 2002, com criação da empresa MUDE, que substituiu a empresa UNIÃO DIGITAL, a parceria entre o recorrente e Hélio Benetti Pedreira ganhou nova dimensão e se expandiu com a incorporação de novos sócios ao grupo, também relacionados como sujeitos passivos solidários, que deu origem a uma nova parceria, duradoura e muito lucrativa, entre o novo “Grupo JDTC/MUDE” e o “Grupo CISCO”, com vistas a implementação das operações de importação e distribuição dos produtos da marca CISCO no País.

Em depoimento, o recorrente negou que era sócio oculto do “Grupo JDTC/MUDE” e que no diálogo com Moacyr Alvaro Sampaio buscava informações da MUDE, pois estava sendo sondado para participar da referida empresa, na medida em que estava em vias de ser demitido da CISCO, versão que foi confirmada pelos demais integrantes do “Grupo MUDE”.

Além de não ter apresentado qualquer elemento idôneo que comprovasse o que alegara, os documentos colacionados aos autos, apreendidos no curso da “Operação Persona” demonstram que ele (i) teve participação na venda de 75% do “Grupo MUDE”, conforme planilhas de fls. 46058/46059, (ii) fez um aporte de capital para a JDTC Empreendimentos e Participações Ltda., mediante aplicação em um fundo da empresa americana STORM VENTURES, (iii) fez transferência de numerário para o fundo STORM VENTURES FUND II, LLC, por intermédio da sua *offshore* HARBORSIDE LTD., (iv) participou ativamente na gestão de novos projetos do grupo, (v) diversos documentos do “Grupo JDTC/MUDE foram encontrados na sua residência, que demonstram que, de forma oculta, ele integrava e participava do grupo.

Além disso, mensagens eletrônicas apreendidas no âmbito da citada operação (fls. 46056/46057) revelam a preocupação que os demais parceiros/sócios do grupo tinham no sentido de não mencionar o nome do recorrente Carlos Roberto Carnevali como sócio do grupo, em razão dele exercer um cargo de direção na CISCO SYSTEMS INC.

Ainda foram encontrados e apreendidos na residência do recorrente diversos documentos (fls. 46061 e ss.) que comprovam que ele era proprietário de várias empresas *offshores* em distintos paraísos fiscais (Ilhas Virgens Britânicas, Bahamas etc.). De todas as empresas *offshores*, merece destaque especial a PULLMAN OVERSEAS CORP., por intermédio da qual o recorrente recebia os recursos financeiros originários das práticas de interposição fraudulentas do “Grupo JDTC/MUDE”, depositados por intermédio da *offshore* operacional do “Grupo JDTC/MUDE”, de dolo e do sócio Hélio Benetti Pedreira, conforme documentos de fls. 46072/46074.

Assim, em cotejo com as provas documentais coligidas aos autos, entende este Relator que as referidas provas documentais colacionadas aos autos revelam-se mais consistentes e verossímeis do que as simples provas testemunhais, confirmadas pelos próprios envolvidos no esquema de fraude e também acusados da prática dos mesmos ilícitos penais, que serviram de fundamento da referida decisão judicial. Especialmente, tendo em conta que na esfera cível são impedidos e suspeitos de atuar como testemunha, respectivamente, a pessoa que é parte na causa e a que tem interesse no litígio, conforme expressamente dispõem o inciso II do § 2º e o inciso do IV do § 3º do art. 405<sup>13</sup> do CPC, que se aplica subsidiariamente ao PAF.

Assim, fica demonstrado que, ao contrário do que alegou o recorrente, as provas utilizadas no Juízo criminal, para motivar a sua absolvição, inequivocamente, não foram as mesmas colacionadas aos autos pela fiscalização, para lhe imputar a sujeição passiva solidária em questão. Aliás, tais provas testemunhais sequer constam dos autos.

Além disso, por força do disposto no art. 935<sup>14</sup> do Código Civil, o fundamento da referida decisão absolutória, não vincula a decisão a ser proferida nesta instância administrativa. Tal vinculação somente ocorre, nos casos de absolvição do acusado na esfera penal por **inexistência do fato** ou **negativa de autoria**, nos termos do artigo 386, I e IV, do CPP, respectivamente.

No caso, o motivo da absolvição do recorrente foi (i) por não constituir o fato infração penal, em relação aos delitos de uso de documentos ideologicamente falsos, e (ii) por existir circunstância que excluía o crime ou isentava o réu de pena, em relação aos demais crimes imputados na inicial, condições absolutórias previstas, respectivamente, no art. 386, III e V, do CPP, na época dos fatos vigente.

Dada essa circunstância, este Relator entende que, por resultar em conclusão distinta, não se aplica ao caso em tela as razões de decidir consignadas na referida decisão judicial.

Nos presentes autos, os fatos apurados pela fiscalização, corroborados por provas adequadas, demonstram de forma irrefutável, que o recorrente, juntamente com Hélio Benetti Pedreira, foi um dos fundadores do esquema fraudulento e, durante todo o período da implementação da fraude, ele foi uma das pessoas chave na organização e execução do esquema fraudulento, ao promover a integração e colaboração entre o “Grupo CISCO” e o “Grupo JDTC/MUDE”. Ele foi ainda um dos grandes beneficiários do esquema, haja vista que, por intermédio de suas empresas *offshores*, recebeu vultosos recursos financeiros no exterior, provenientes dos resultados auferidos com os ilícitos aduaneiros e tributários cometido pela contribuinte MUDE.

<sup>13</sup> Art. 405 - Podem depor como testemunhas todas as pessoas, exceto as incapazes, impedidas ou suspeitas. (Alterado pela L-005.925-1973)

[...]

§ 2º- São impedidos: (Alterado pela L-005.925-1973)

[...]

II - o que é parte na causa;

[...]

§ 3º - São suspeitos: (Alterado pela L-005.925-1973)

[...]

IV - o que tiver interesse no litígio.”

Documento assinado por Art. 935: “A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal. Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



penal é subjetiva, não podendo haver condenação de quem quer que seja somente por figurar no contrato social de empresa.”

Além disso, a decisão absolutória do recorrente foi fundamentada na versão explicitada no seu depoimento, confirmada por testemunhos dos próprios envolvidos no esquema de fraude e também acusados da prática dos mesmos ilícitos penais.

Portanto, as provas utilizadas no Juízo criminal, para isentá-lo de culpa, não foram as mesmas colacionadas aos autos pela fiscalização, para lhe imputar a sujeição tributária solidária em questão.

De outra parte, segundo a fiscalização, o recorrente não participava, formalmente, dos negócios do grupo, mas, de fato, ele era um dos principais mentores, executores e beneficiários da fraude em questão. Os fatos elementos de provas apreendidos no curso da “Operação Persona”, em especial as planilhas, os documentos bancários, as transcrições de interceptações telefônicas, extratos de aplicações financeiras no Brasil e no exterior etc., acima referenciados, corroboram tais conclusões apresentadas pela fiscalização.

Com base nessas informações, resta evidenciado que não se aplica ao caso em tela as razões de decidir consignadas na referida decisão judicial. Em decorrência, fica demonstrada a improcedência da alegação do recorrente de que, em face da citada absolvição no processo criminal, as pretensas provas colacionadas a estes autos não podiam ser utilizadas para imputar-lhe solidariedade passiva em questão.

Também não se aplica ao caso em tela, a alegação do recorrente de que, no caso, não havia que se falar em independência das esferas cível, criminal e administrativa, uma vez que a sua absolvição foi por suposta negativa de autoria dos crimes que lhe foram imputados.

Não procede a alegação do recorrente, porque a sua absolvição não foi por negativa de autoria, mas, (i) por não constituir o fato infração penal, nos termos do art. 386, III, do CPP, em relação aos delitos de uso de documentos ideologicamente falsos, e (ii) por existir circunstância que exclui o crime ou isente o réu de pena, na forma do art. 386, V, do CPP, conforme expressamente consignado no dispositivo da Sentença.

E por esse motivo, por força do disposto no art. 935 do Código Civil, não há vinculação da instância administrativa ao que decidido na instância criminal. Tal vinculação somente ocorre, nos casos absolvição penal por **inexistência do fato** ou **negativa de autoria**, nos termos do artigo 386, I e IV, do CPP.

Nesse sentido, tem se manifestado a jurisprudência do STF e do STJ, conforme se infere da leitura dos enunciados das ementas dos julgados, a seguir transcritos:

*DIREITO PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. MATÉRIA ELEITORAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS. AÇÃO DE IMPUGNAÇÃO DE MANDATO ELETIVO E AÇÃO PENAL. IMPROVIMENTO.*

[...]

3. O tema envolve a relativa independência das instâncias (civil e criminal), não sendo matéria desconhecida no Direito brasileiro. De acordo com o sistema jurídico brasileiro, é possível que de um mesmo fato (aí incluída a conduta humana) possa decorrer efeitos jurídicos diversos, inclusive em setores distintos do universo jurídico. Logo, um comportamento pode ser, simultaneamente, considerado ilícito civil, penal e administrativo, mas também pode repercutir em apenas uma das instâncias, daí a relativa independência.

[...]

5. Somente haveria impossibilidade de questionamento em outra instância caso o juízo criminal houvesse deliberado categoricamente a respeito da inexistência do fato ou acerca da negativa de autoria (ou participação), o que implica a relativa independência das instâncias (Código Civil, art. 935).

[...]

8. Recurso ordinário improvido. (RHC 91110, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 05/08/2008, DJE-157 DIVULG 21-08-2008 PUBLIC 22-08-2008)

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA TAMBÉM TIPIFICADA COMO CRIME DE CONCUSSÃO. PRESCRIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. INTERRUPTÃO DO PRAZO. DEMISSÃO. ESFERA CRIMINAL. ABSOLVIÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. INDEPENDÊNCIA DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

[...]

3. Tendo em vista a independência das instâncias administrativa e penal, a sentença criminal somente afastará a punição administrativa se reconhecer a não-ocorrência do fato ou a negativa de autoria, hipóteses inexistentes na espécie. Precedentes.

4. Segurança denegada. (MS 9772/DF, Rel. Ministra LAURITA VAZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 14/09/2005, DJ 26/10/2005, p. 73)

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. COTEJO ANALÍTICO. INEXISTÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICA. DEMISSÃO. SENTENÇA PENAL ABSOLUTÓRIA. FALTA RESIDUAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO. SÚMULA 18/STF. PRESCRIÇÃO. TERMO A QUO. SÚMULA 07/STJ. PUBLICAÇÃO. ATO DEMISSÓRIO.

[...]

3. Prevalece no direito brasileiro a regra da independência das instâncias penal, civil e disciplinar, ressalvadas algumas exceções, v.g, em que a decisão proferida no juízo penal fará coisa julgada na seara cível e administrativa.

4. Neste sentido, a responsabilidade administrativa do servidor será afastada no caso de absolvição criminal que negue a culpa. (REsp 1.000.000/DF, Rel. Min. S. H. de F. P. de Lencastre, DJe 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
A  
Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

***existência do fato ou sua autoria**, nos termos do art. 126 da Lei n.º 8.112/90, exceto se verificada falta disciplinar residual, não englobada pela sentença penal absolutória. Inteligência da Súmula 18/STF.*

[...]

*7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não provido. (REsp 1199083/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/08/2010, DJe 08/09/2010)*

Ainda na tentativa justificar a sua alegação, o recorrente ainda cometeu um erro grosseiro, mas que não deixa de ser relevante. Trata-se da transcrição do inciso V do artigo 386 do CPP, não com a sua redação, mas com a redação do inciso IV, vigente na época dos fatos<sup>15</sup>, conforme se observa nos textos a seguir transcritos:

*Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:*

*I - estar provada a inexistência do fato;*

*II - não haver prova da existência do fato;*

*III - não constituir o fato infração penal;*

*IV - não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;*

*V - existir circunstância que exclua o crime ou isente o réu de pena (arts. 17, 18, 19, 22e24, §1º, do Código Penal);*

*VI - não existir prova suficiente para a condenação.*

[...] (grifos não originais)

Da simples comparando das duas redações em destaque, verifica-se que a transcrição do inciso V, feita no recurso em apreço (fl. 51115), corresponde a redação do inciso IV, o que comprova o mencionado equívoco.

Nos presentes autos, os fatos apurados pela fiscalização, corroborados por provas adequadas, demonstram de forma irrefutável, que o recorrente, juntamente com Carlos Roberto Carnevali, foi um dos fundadores do esquema fraudulento e, durante todo o período da implementação da fraude, participou e colaborou e foi um dos beneficiários do esquema de fraude em referência, haja vista que, por intermédio de suas empresas *offshores*, recebeu vultosos recursos financeiros no exterior, provenientes dos resultados auferidos com os ilícitos aduaneiros e tributários cometido pela contribuinte MUDE.

<sup>15</sup> A partir da vigência da Lei nº 11.690, de 2008, os incisos IV a VI passaram a ter a seguinte redação:

"IV - estar provado que o réu não concorreu para a infração penal;(Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

V - não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;(Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

VI - existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena (arts. 20, 21, 22, 23,26e§ 1º do art. 28, todos do Código Penal), ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência;(Redação dada pela Lei nº

Por todas essas razões, resta configurado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto da autuação, portanto, deve ser mantido no polo passivo, conforme proposto no respectivo TSPS.

### **Da sujeição passiva solidária de Gustavo Henrique Castellari Procópio**

De acordo com o TSPS nº 006 (fls. 45306/45339), o recorrente Gustavo Henrique Castellari Procópio pertenceu ao “Grupo MUDE” desde a sua constituição. Ele era o advogado da MUDE e procurador das empresas *offshore* operacionais pertencente ao grupo e chegou a ocupar o cargo de Gerente de Operações. Nessa condição, ele tinha interesse comum nos fatos jurídicos tributários objeto do lançamento em apreço.

Ele atuava nas empresas do grupo, sempre por meio de procurações com plenos poderes de gestão. Seja na constituição de empresas envolvidas no esquema de importação fraudulento, seja na administração delas, os conhecimentos jurídicos do recorrente foram fundamentais para implementação e manutenção do esquema fraudulento em destaque. Ele atuava como sócio oculto da empresa MUDE.

Segundo a fiscalização, cabia ao recorrente “realizar o controle dos aspectos jurídicos que envolviam todas as empresas do grupo JDTC/MUDE no Brasil e no exterior. Esta atuação tem um alcance estendido também às empresas patrimoniais dos sócios ocultos da MUDE, em especial de MOACYR SAMPAIO.”

De acordo com os documentos apreendidos no curso da “Operação Persona” (fls. 45325/45326), o recorrente recebia participação nos resultados da MUDE, por intermédio da sua empresa CASTELLARI PROCÓPIO ADVOGADOS.

Por sua vez, o motivo consignado na referida decisão judicial, para absolvê-lo do delito de descaminho foi baseado no fato de que, nos autos do processo criminal, havia provas que indicavam que ele possivelmente tinha conhecimento do esquema, mas que não participava da direção da MUDE nem das importações fraudulentas. Segundo o MM. Juiz, apenas o conhecimento do esquema fraudulento, o qual não restou totalmente comprovado, não era suficiente para responsabilizá-lo criminalmente.

Além disso, a absolvição do recorrente foi fundamentada na versão explicitada no seu depoimento, confirmada por testemunhos dos próprios envolvidos no esquema de fraude e também acusados da prática dos mesmos ilícitos penais.

Portanto, as provas utilizadas no Juízo criminal, para isentá-lo de culpa, não foram as mesmas colacionadas aos autos pela fiscalização, para lhe imputar a sujeição tributária solidária em questão.

Com base nos relatos da fiscalização, fica demonstrado que o recorrente, embora não participasse, formalmente, da direção do Grupo, de fato, ele participava diretamente dos seus negócios e era um dos principais mentores, executores e beneficiários da fraude em questão.

Assim, resta evidenciado que não se aplica ao caso em tela as razões de decidir consignadas na referida Sentença. Em decorrência, fica demonstrada a improcedência da alegação do recorrente de que, em face da citada absolvição no processo criminal, as pretensas provas colacionadas a estes autos não podiam ser utilizadas para imputar-lhe a solidariedade tributária passiva em questão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

98

Também não se aplica ao caso em tela a alegação do recorrente de inexistência de independência das esferas cível, criminal e administrativa, posto que a sua absolvição fora por suposta negativa de autoria dos crimes que lhe foram imputados na denúncia do MPF. A uma, porque a sua absolvição não foi por negativa de autoria, mas, (i) por não constituir o fato infração penal, nos termos do art. 386, III, do CPP, em relação aos delitos de uso de documentos ideologicamente falsos, e (ii) por existir circunstância que excluía o crime ou isentava o réu de pena, na forma do art. 386, V, do CPP, conforme expressamente consignado no Dispositivo da Sentença.

A duas, porque encontra-se consolidado na jurisprudência do STF e do STJ o entendimento de que somente nos casos em que há absolvição penal por **inexistência do fato ou negativa de autoria**, nos termos do artigo 386, I e IV, do CPP, é que, excepcionalmente, há vinculação das demais instância ao que decido no âmbito do processo criminal. Nesse sentido, confira o teor dos julgados anteriormente transcritos.

A três, porque, na tentativa justificar a sua pretensão, o recorrente cometera o mesmo equívoco da troca da redação do inciso IV pela do inciso V do artigo 386 do CPP (fl. 6.144), anteriormente referenciada.

Nos presentes autos, os fatos apurados pela fiscalização, corroborados por provas adequadas, demonstram de forma irrefutável, que o recorrente conhecia, participou e colaborou e foi um dos beneficiários do esquema de fraude em referência, haja vista que, por intermédio de sua empresa de advocacia, recebeu recursos financeiros, provenientes dos resultados auferidos com os ilícitos aduaneiros e tributários cometido pela contribuinte MUDE.

Por todas essas razões, resta configurado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto da autuação, deve ser mantido no polo passivo, conforme proposto no respectivo TSPS.

Com base nessas considerações, fica demonstrado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto das autuações, devendo ser mantido no polo passivo das autuações, conforme proposto no TSPS.

#### **Da sujeição passiva solidária de Reinaldo de Paiva Grillo.**

De acordo com o TSPS nº 010 (fls. 45993/, o recorrente Reinaldo de Paiva Grillo foi incluído no polo passivo da autuação, porque atuava nas empresas do Grupo MUDE por procuração, com plenos poderes de gestão. Esse fato contradiz a alegação do recorrente de que era mero prestador de serviços ao “Grupo MUDE”.

Os documentos colacionados aos autos demonstram que, além de ter pleno conhecimento do esquema fraudulento, ele contribuiu para o sucesso do grupo na fraude e dela era um dos beneficiários. Era ele quem controlava e operacionalizava toda a logística de importação dos produtos da marca CISCO.

Segundo a fiscalização, ele comandava a empresa WHAT'S UP, responsável por supervisionar e controlar todos os procedimentos de compra, importação e entrega de produtos para a empresa MUDE. Os elementos obtidos demonstram que a WHAT'S UP, chefiada pelo recorrente era o verdadeiro setor de importação da MUDE, tendo, inclusive, seus funcionários remunerados como empregados desta, e sendo incluída no organograma da MUDE como seu setor de logística.

Como integrante da organização desde os seus primórdios, o recorrente tinha uma função importante na administração das *offshores* operacionais do grupo JDTC/MUDE. Ele atuava como procurador de algumas destas empresas, com plenos poderes para a prática de atos de gestão.

Por todas essas razões, fica demonstrado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto das autuações, devendo ser mantido no polo passivo da autuação, conforme proposto no TSPS lavrado em seu nome.

#### **Da sujeição passiva solidária de Pedro Luis Alves Costa.**

Segundo o TSPS nº 009 (fls. 45821/, o recorrente foi um dos principais responsável e beneficiário das operações fraudulentas do “Grupo MUDE”. Os documentos acostados aos autos confirmam que ele tinha participação direta na administração do Grupo JDTC/MUDE e foi contemplado por vultosa participação nos resultados econômico-financeiros auferidos das atividades fraudulentas pelo referido grupo.

As empresas *offshores* da sua propriedade, ostensivas ou ocultas, movimentaram elevadas quantias financeiras repassadas pelo esquema fraudulento do grupo, provenientes da distribuição de bônus pelas empresas importadoras de fachada. Essas atividades demonstram que recorrente tinha participantes direto e um dos principais beneficiários dos referidos econômico-financeiros do esquema de fraude em comento.

Portanto, diferentemente do alegado pelo recorrente, há provas abundantes nos autos que comprovam a sua participação nos resultados do “Grupo MUDE”, a exemplo , das planilhas de fls. 45836/45838, apreendidas no curso da “Operação Persona”, que comprovam que os valores recebidos pelo recorrente, em função de sua participação nas atividades fraudulentas do grupo, eram remetidos para suas *offshores*, dentre as quais, a *offshore* ZENROSS.

Por todas essas razões, fica demonstrado o interesse comum do recorrente nos fatos jurídicos tributários objeto das autuações, devendo ser mantido no polo passivo da autuação, conforme proposto no TSPS lavrado em seu nome.

#### **B) DO RECURSO DE OFÍCIO**

O motivo da interposição do presente recurso de ofício foi a exclusão do polo passivo da autuação das pessoas físicas Cid Guardia Filho (conhecido por Kiko) e Ernâni Bertino Maciel, ambas arroladas como sujeitos passivos solidário. Para tal exclusão, as razões apresentadas pela Turma de Julgamento de primeiro foram as seguintes:

- a) que não restara comprovado que os citados sujeitos passivos solidários tivessem poder de comando, ou atuassem efetivamente na MUDE ou fizessem parte do “Grupo MUDE” como sócios, administradores, prepostos ou mandatários; e
- b) que não restara caracterizado que eles beneficiaram-se financeiramente do esquema, mediante o recebimento de lucros advindos das operações simuladas, ou que tivessem ligação jurídica com o fato gerador do IPI devido nas operações de saída dos produtos da marca CISCO do estabelecimento da recorrente MUDE.

De acordo com o TSPS nº 012 (fls. 46348 e ss.) e o TSPS nº 013 (fls. 46610 e ss.), os recorridos, assim como os sócios da MUDE, eram considerados os mentores da **estrutura de importação fraudulenta dos produtos da marca CISCO, montada pelo grupo JDTC/MUDE**.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 21/04/2001  
Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROSA

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

100

Além integrarem formalmente o quadro societários de outras empresas, os recorridos eram os controladores do denominado “Grupo KIKO/ERNANI (K/E)” ou “Grupo K/E”, a quem pertenciam (i) as importadoras interpostas ABC, PRIME e BRASSTEC e (ii) as distribuidoras interpostas NACIONAL e TECNOSUL. Essas foram as principais importadoras e distribuidoras interpostas utilizadas pelo esquema de interposição fraudulenta no período da autuação.

A documentação colacionada aos autos, comprovam que essas empresas (importadoras e distribuidoras) eram responsáveis por parte da cadeia da logística de importação fraudulenta do “Grupo JDTC/MUDE”. E os seus controladores ocultos, ora recorridos, recebiam uma porcentagem sobre o valor das mercadorias que passavam por suas empresas interpostas (de “fachada”).

As duas primeiras empresas importadoras interpostas (ABC e PRIME), formalmente, tinham como sócios uma pessoa física, sem capacidade econômico-financeira (“laranja”), com participação, respectivamente, de 5% e 30% no capital social, e uma empresa *offshore* sediada, respectivamente, no Panamá e Bahamas (paraísos fiscais). A administração das referidas empresas era feita, por procuração com amplos poderes, por pessoa estranha ao quadro societário, vinculada aos reais controladores. O perfil operacional dessas empresas mostra que elas foram criadas para simular operações de importação por conta própria e ocultar o real importador, em especial, a recorrente MUDE. Além disso, supervalorizavam as mercadorias vendidas para as referidas distribuidoras e não pagavam os tributos devidos.

Por sua vez, a empresa importadora BRASSTEC tinha como sócio duas pessoas físicas sem capacidade econômico-financeira (“laranja”), sendo um ambulante/pedreiro (95% do capital social) e o outro auxiliar administrativo (5% do capital social). Assim, como as duas primeiras, a administração da referida empresa era feita por procuração, pessoa estranha ao quadro societário, vinculada aos reais controladores (Kiko e Ernani). O perfil da empresa mostra que ela foi criada para simular operações de importação por conta própria e ocultar o real importador, no caso a MUDE.

As duas empresas distribuidoras interpostas tinham como sócios duas pessoas físicas sem capacidade econômico-financeira (“laranjas”) - ferramenteiro, operadora de telemarketing etc. Elas tinham a função de simular as compras das importadoras e as revendas para a MUDE, conforme demonstrado nos autos.

Segundo a fiscalização, os documentos apreendidos em meio magnético demonstravam: a) a estreita vinculação do “Grupo K/E” com o “Grupo JDTC/MUDE”, apesar deste não parecer ser o seu único cliente; e b) a existência do esquema de importação fraudulenta do grupo JDTC/MUDE, por meio das importadoras e distribuidoras pertencentes ao “Grupo K/E”.

Na planilha eletrônica “Fluxodia-Outra Atual.xls” (fl. 46379), apreendida no curso da “Operação Persona”, na residência de Marçílio Palhares Lemos, gerente financeiro da MUDE, continha informações do fluxo financeiro das pessoas jurídicas interpostas vinculadas ao “Grupo K/E”. Dela foram extraídos dados referentes ao recebimento de valores por Cid Guardia Filho, oriundos de sua participação no esquema de importações irregulares capitaneada pelo “Grupo JDTC/MUDE”.

Nos extratos bancários (fls. 46383/46384), apreendidos em meio magnético, na residência de Marçílio Palhares Lemos, constavam depósitos de elevados valores em contas

bancárias de empresas pertencentes ao “Grupo JDTC/MUDE”, provenientes das *offshores* do “Grupo K/E”, controladas por meio de procuração pelos citados recorridos. Os depoimentos prestados na Polícia Federal, por pessoas vinculadas ao “Grupo K/E”, ratificam essa condição.

Os elementos apreendidos comprovam que os recorridos participavam ativamente do procedimento de importação fraudulenta em comento, onde apareciam como importadoras e distribuidoras para o “Grupo JDTC/MUDE” as empresas por eles criadas, cujos sócios eram interpostas pessoas e empresas *offshores* sediadas em paraísos fiscais, controladas por procuração, com amplo e ilimitados poderes, pelos recorridos.

Os dados da planilha eletrônica “Kiko Maio.xls” (fls. 30030/30032), apreendida no curso da “Operação Persona”, comprovam que a remuneração dos serviços de interposição fraudulenta prestados pelas referidas importadoras e distribuidoras do “Grupo K/E” eram feita sob forma de comissão, calculada sobre o valor das mercadorias importadas. E de acordo com as conversas telefônicas (fls. 30034/30040), interceptadas com autorização judicial, os percentuais de comissão eram os seguintes: a) 3,0% para as importadoras nos processos de importação comerciais; b) 4,0% para as importadoras nos processos de importação industriais, e c) 0,5% para as distribuidoras.

Os referidos dados ainda comprovam que a real importadora MUDE, além da comissão, reembolsava os valores dos tributos pagos pelas referidas empresas, incluindo a CPMF. As conversas telefônicas dos integrantes, interceptadas no curso da citada operação, ratificam tais informações.

E os recorridos, na condição de sócios controladores ocultos das referidas empresas, eram os principais beneficiados pelos resultados obtidos pelas referidas empresas.

Dessa forma, embora suficientes para demonstrar o interesse comum dos recorridos na situação constitutiva dos fatos geradores da obrigação principal, praticados pelas referidas empresas importadoras e distribuidoras do “Grupo K/E”, o mesmo não pode ser inferido em relação a situação constitutiva dos fatos geradores do IPI objeto da presente autuação, realizada contra a contribuinte MUDE.

Assim, embora tenha ficado evidente que os recorridos atuaram em conluio com o “Grupo MUDE”, não restou comprovado o interesse comum deles na prática do fato gerador do tributo objeto da presente autuação.

Com base nessas considerações, na parte que excluiu a sujeição passiva solidária dos recorrentes Cid Guardia Filho e Ernâni Bertino Maciel, não merece reparo a decisão de primeiro grau, logo os recorridos devem ser mantidos fora do polo passivo da presente autuação.

### C) DA CONCLUSÃO GERAL

Por todo o exposto, vota-se pela rejeição das preliminares e pelo indeferimento do pedido de diligência/perícia e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário da MUDE, para reconhecer o direito de deduzir do valor do IPI lançado o valor do IPI destacado nas notas fiscais de venda emitidas pelas empresas importadoras interpostas.

(assinado digitalmente)

**José Fernandes do Nascimento**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.201-2 de 29.03.2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

/07/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

102



Comércio exterior. Interposição fraudulenta. Ocultação.  
Simulação. Inexistência de finalidade comercial.





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

**Processo nº** 10814.002071/2009-72  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-001.136 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de março de 2014  
**Matéria** IMPORTAÇÃO, INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.  
**Recorrente** CWEB COM. IMP. E EXP. DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA e INTERAMERICANA RELÓGIOS IND. COM. IMP. EXP. PRODUTOS ELETRÔNICOS EM GERAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 09/12/2004

OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

SIMULAÇÃO. USO DE INTERPOSTA PESSOA. INEXISTÊNCIA DE FINALIDADE COMERCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO CARACTERIZADO.

Negócios efetuados com pessoas jurídicas, intencionalmente interpostas na cadeia produtiva, sem qualquer finalidade comercial, de modo a simular negócios jurídicos inexistentes e visando, unicamente, reduzir a carga tributária constituem fraude contra a Fazenda Pública.

Há simulação quando os negócios aparentarem conferir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, portanto, quando houver interposição de pessoas.

Não se trata de planejamento tributário lícito - elisão, mas de mera evasão fiscal.

**APURAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO.**

Demonstrada a fraude na importação por meio dos elementos de provas apresentados pela fiscalização, correta a determinação do valor aduaneiro com base no disposto no artigo 88 da MP 2.158-35/2001 e no Acordo GATT, sendo ainda cabíveis as diferenças dos tributos incidentes, multa de ofício e juros de mora.

**LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.**

Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

**PROVAS. RELEVÂNCIA. DIREITO A SER EXERCIDO PELAS PARTES.**

A prova consiste em um dos elementos mais importantes do processo. A aplicação do direito ao caso concreto para a solução do litígio será efetuada a partir do conhecimento que se tem sobre os fatos ocorridos.

O evento (ocorrido no mundo fenomênico) deve ser relatado em linguagem jurídica competente e demonstrado através das provas, que devem ser submetidas à refutação em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Cabe às partes em litígio - Fisco e contribuinte, ao fazerem suas alegações e afirmações apresentarem as provas que as estribam, de modo a esclarecer o julgador, proporcionando-lhe o conhecimento dos mesmos.

O julgador, então, a partir da discussão racional no processo (alegação/refutação; provas/contraprovas), aprecia e valora as provas existentes nos autos, formando o juízo de probabilidade da ocorrência dos fatos, para ao fim decidir o litígio com base em sua livre convicção motivada.

Recursos voluntários negados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, negar o provimento aos recursos voluntários.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Rodrigo Cardozo Miranda.

**Relatório**

O presente litígio decorre de lançamentos de ofícios veiculados através de autos de infração (e-fls. 02/ss) para a cobrança do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, da Cofins e do PIS, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, e, ainda, da multa administrativa em decorrência do arbitramento no valor aduaneiro da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001  
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em  
m 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por IRENE SOU  
ZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 15/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mercadoria (art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, regulamentado pelo art. 633, inciso I, do Decreto nº 4.543/02) e da multa pela conversão do perdimento da mercadoria (Art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 combinado com art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03).

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório da decisão recorrida:

#### Relatório

*Versa o presente processo sobre auto de infração que trata de ocultação de interveniente e valoração aduaneira, tendo sido apurado pela fiscalização falsificação ou adulteração dos documentos necessários ao embarque ou desembaraço da mercadoria, ocultação de interveniente mediante fraude ou simulação e falta ou insuficiência de recolhimento de tributos (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Pis e Cotins incidentes na importação).*

*Nas folhas 1 a 41 foram lançados Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Cofins e Pis/Pasep, todos estes quatro acompanhados de juros de mora e multa proporcional, além da multa da conversão da pena de perdimento e multa administrativa, prevista no art. 88 da MP 2158-35/01, regulamentada pelo art. 633, I do Dec. 4543/02.*

*Em procedimento fiscal, foi a empresa intimada a apresentar documentos referentes às importações nas quais adquiriu mercadorias estrangeiras por sua conta e ordem por intermédio da Race comércio Importação e Importação Ltda, bem como o contrato com o fabricante para distribuição exclusiva no Brasil*

*Após uma série de diligências fiscais, internas e externas (mediante intimações à empresa atuada), ficou evidente, conforme relatório fiscal, que a empresa confeccionou declarações de importação, documentos falsos estes que continham informações que não refletiam a realidade da operação comercial realizada no que se refere ao real responsável pela operação e quanto aos valores envolvidos, tendo isso caracterizado a importação de mercadorias mediante documento falso e com ocultação do real comprador ou responsável pela operação, caracterizando também falta de recolhimento de tributos aduaneiros.*

*Os elementos probatórios juntados aos autos do processo 10814.010001/2005- 64 demonstram que a empresa Interamericana, que detém desde 2003 os direitos de comercialização da marca Casio no Brasil, foi a responsável pelas operações de importação. A empresa atuada (CWEB) declarou valores para os produtos importados em desacordo ao Ava-Gatt de modo a reduzir o valor dos bens sujeitos à tributação.*

*Apesar de as declarações de importação, a partir daqui Dis, nº 04/1258979-0 e 04/1260097-2 terem sido registradas pela empresa atuada, os documentos de transporte e de manuseio de carga (fls. 38, 40, 50 e 54 do processo 10814.010001/2005-64) fazem referência às empresas Eletrônicos Prince e Eletrônicos Interamericana, ambas de propriedade do Sr. Chen Hwa Yu, sócio da empresa atuada (CWEB). No `site' do fabricante (Casio — fls. 159 do processo 10814.010001/2005-64), consta a Eletrônicos Prince como distribuidora oficial da marca Casio no Brasil.*

*Em decisão da Superintendência da 8ª Região Fiscal, constatou-se que a empresa Interamericana é a única empresa brasileira responsável pelas importações dos produtos Casio no Brasil. De maneira alguma existe, como tenta fazer crer a empresa importadora, um grupo de empresas distribuidoras da Casio no Brasil. A empresa não negocia diretamente com o exportador, só a Interamericana.*

*Em processo de inaptação da empresa Interamericana, constatou-se/que não há um grupo de empresas distribuidoras da Casio, que incluiria a empresa Interamericana (líder), a atuada e a Eletrônicos Prince, sendo que somente a Interamericana negocia com o exportador.*

*A responsável por todas as operações de importação de produtos Casio é a empresa Interamericana (empresa que pode importar produtos Casio para o Brasil e única que negocia diretamente com o exportador), mesmo nos casos em que as mercadorias são embarcadas para outras empresas, exatamente o que ocorreu nas importações nº 04/1258979-0 e 04/1260097-2. Havia marcação nos volumes embarcados e no conhecimento de embarque de que se deveria comunicar a Eletrônicos Prince.*

*Conforme pode ser observado pela correspondência eletrônica encaminhada pelo Sr. Yoshio Koganei ao Sr. David Chen (fl. 555 do processo 10814.010001/2005-64), constata-se que a marcação dos volumes é feita pelo exportador seguindo instruções da empresa brasileira.*

*Além disso, em pelo menos quatro embarques (fls. 193, 206, 243, 245 do processo 10814.010001/2005-64), consta no conhecimento a informação de que os volumes embarcados foram marcados em nome da Eletrônicos Prince.*

*O confronto entre as informações prestadas pela empresa Interamericana nos autos do processo nº 10314.006544/2006-56 (processo de inaptação julgado improcedente) e os documentos entregues pela empresa atuada neste processo (CWEB) revela o descaso dessas empresas na obrigação de formular Declaração de Importação (DI) que seja fiel à realidade da operação de comércio exterior realizada, tanto no que diz respeito às partes quanto aos valores envolvidos. A empresa Interamericana (detentora dos direitos de distribuição da marca Casio) é propositalmente omitida das declarações prestadas pela empresa atuada (CWEB).*

*Apesar de a empresa se apresentar como responsável pela importação, era a Interamericana a detentora das informações necessárias à confecção da DI n o 04/1258979-0, uma vez que os documentos que instruem a DI são cópias de mensagens fax encaminhada pela Interamericana à CWEB (fls. 38-39 do processo 10814.010001/2005-64).*

*As DIs foram confeccionadas pela CWEB com o intuito de ocultar da Aduana a verdadeira responsável pelas operações, a Interamericana, bem como os determinantes dos preços declarados, o que permitiu diminuir indevidamente o valor dos produtos sujeitos à tributação.*

*Uma das cláusulas do contrato de distribuição exclusivo dos produtos Casio no Brasil em benefício da empresa Interamericana às folhas 160-166 do processo 10814.010001/2005-64, impõe à empresa Interamericana a restrição de poder revender somente produtos da marca Casio, não sendo permitido à empresa adquirir produtos dessa marca de outros revendedores.*

*O contrato estabelece desconto em função de volume de vendas passadas, o que impede a utilização do valor de transação. A empresa não informa a maneira e o montante que a citada circunstância afeta os preços declarados em suas operações de importação, não sendo os preços determinados em condições de livre concorrência.*

*Conforme o contrato, a Interamericana é distribuidora exclusiva, sendo proibida de adquirir produtos de qualquer outra empresa para revenda, ou seja, não pode adquirir produtos da marca Casio de outros distribuidores, não sendo as operações realizadas em condições de livre concorrência.*

*A prática da concessão de descontos em função de volume de vendas passadas impede a utilização do valor de transação como valor aduaneiro das mercadorias*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 15/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*importadas, conforme opinião consultiva 8.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira.*

*Nas fls. 142 a 147 do processo 10814.010001/2005-64 constam as intimações 17/2005 e 138/2005 que objetivaram esclarecer as circunstâncias e os fatores que influenciaram os preços de importação, tendo a fiscalização concluído que as negociações de preços são trimestrais e que o volume proporcionaria melhores condições de preços.*

*Conforme afirmação da própria CWEB, a principal circunstância que afeta os preços de venda é a condição de integrar o grupo de empresas distribuidoras exclusivas dos produtos Casio. Entretanto, a impugnante se esquivou em informar a maneira e montante que a citada circunstância afeta os preços declarados em suas operações de importação.*

*A argumentação da CWEB de que "os preços são estabelecidos em negociações específicas para cada embarque/aquisição" ou que "as negociações de preços e quantidades são feitas trimestralmente" não procede uma vez que as operações comerciais seguem primordialmente o estipulado no artigo 5 do contrato de distribuição exclusiva, com preços estáveis, pré-estabelecidos e válidos por longo período de tempo. Apenas pequenas variações nos preços foram observadas para a quase totalidade dos produtos, que poderiam ser atribuídas a "negociações específicas para cada embarque/aquisição".*

*Os preços de venda da Casio Computer para suas distribuidoras no Brasil são inferiores àqueles praticados no mercado internacional e declarados por outra empresa em suas operações de importação.*

*As empresas coligadas à Interamericana simplesmente repassam mercadorias entre si sem adicionar valor algum na operação. Tal fato é corroborado pela logística de transporte de diversas importações realizadas pela Race Comércio. Nestas operações, embora a CWEB conste como destinatária das mercadorias, os produtos são entregues diretamente a Eletrônicos Prince (fls. 942-945 do processo 10814.010001/2005-64).*

*A natureza da relação comercial entre as empresas coligadas à Interamericana que simplesmente repassam as mercadorias sem agregação de valor algum, é corroborada pela logística de transporte de diversas importações realizadas pela Race, por conta e ordem da CWEB (notas fiscais de folha 288, 311-312, 315-316 do processo 10814.010001/2005-64).*

*Nestas operações, embora a CWEB conste como destinatária das mercadorias nos citados documentos fiscais, os produtos são entregues diretamente ao depósito da Eletrônicos Prince.*

*A fiscalização diz que a responsável pelas operações de importação dos produtos Casio para o Brasil é a empresa Interamericana, fato omitido nas declarações de importação confeccionadas pela empresa autuada, onde os preços praticados são bastante inferiores àqueles de operações comerciais normais de mercado, sendo afetados pela natureza da relação entre a exportadora e sua distribuidora exclusiva no Brasil, sendo as informações da DI prestadas com a intenção de induzir a fiscalização a aceitar o valor aduaneiro declarado, ocultando a verdadeira responsável pelas operações e o valor das mercadorias sujeitas à tributação.*

*As mercadorias foram liberadas mediante ordem judicial de folhas 47-948 do processo 10814.010001/2005-64, razão pela é lançada a multa de conversão da penalidade de perdimento.*

*Afastou-se o primeiro método de valoração uma vez que a condição de distribuidor exclusivo descaracteriza a operação como sendo uma operação em condições normais de mercado.*

*O processo 10814.010001/2005-64, já citado diversas vezes no presente, foi julgado nulo pela DRJ-Florianópolis, que assim decidiu em função de falta de comprovação nos autos de intimação para valoração aduaneira e auto de infração confuso.*

*No presente auto, consta também resposta à intimação sobre valoração, encaminhada à SAPEA em 22/12/2008, onde a interessada alega que não houve fraude as declarações de importação analisadas e que eventuais ajustes ao valor de declaração deveria seguir os ajustes previstos no AVA, sem apresentar documentos ou informações além daqueles iniciais.*

*O valor aduaneiro foi determinado com base no art. 88 da MP 2158-35/2001, em consonância com a informação consultiva 10.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, em razão de fraude de valor na importação.*

*O arbitramento do valor, para alguns produtos, foi feito com base em declarações de importação registradas no SISCOMEX por empresas não coligadas à Interamericana, nas quais o fabricante é a Casio.*

*Para produtos (relógios) sem correspondência com importações, foi utilizado art. 88, II, 'b' da MP 2158-35/2001.*

*As tabelas com valores constam nas fls. 89 a 92.*

*Em cumprimento ao artigo 1º da Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2015, foi formalizada a Representação Fiscal para fins Penais, consubstanciada no PAF nº 10814.010000/2005-10, em apenso.*

*Nos autos, constam impugnações da interessada e também da Interamericana (fls. 122 a 166 e 481 a 524), com as seguintes alegações:*

- houve duplicidade de autuação em razão de o processo 10814.010001/2005-64 encontrar-se em andamento e o relatório da fiscalização ser cópia integral do relatório de se processo;
- em caso de dívida, deve ser aplicado o art. 112 do CTN;
- requer a conexão do presente com o processo 10814.010001/2005-64;
- não houve ocultação do real importador da mercadoria, sendo as empresas CWEB, Eletrônicos Prince e Interamericana interdependentes, conforme artigo 520 do Regulamento do IPI, com relação privada, que não cabe ao Fisco interferir.;
- o próprio exportador, Casio, não se opôs em negociar com outra empresa do grupo, não cabendo ao Fisco fazê-lo,
- detinha capacidade econômica para importar, tendo importado cem mil reais no ano de 2004 e fatura mais de trinta e seis milhões de reais;
- todos os documentos de importação foram referenciados à impugnante;
- a fiscalização se contradiz quando fala em grupo de distribuidores para apontar a valoração ao passo que aponta como não podendo a impugnante realizar a importação;
- é frágil o argumento de que a interessada teria vendido à Prince, pois compara vendas para empresas do grupo e terceiros;
- a CWEB, Eletrônicos Prince e Interamericana fazem parte do mesmo grupo, vendendo entre si e para terceiros;
- a valoração foi correta, não havendo falsidade documental, sendo a amplitude de preços de 0,32% a 6,88%, conforme fl. 76, §2º;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 15/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- para pena de perdimento ou multa pecuniária substitutiva seria necessária comprovação de dolo, o que não existe no caso por ser coerente o preço declarado e o valor real da transação comercial;
  - por ser simplesmente uma das integrantes do grupo de empresas distribuidoras exclusivas dos produtos Casio, não se enquadra nos casos elencados pelo Acordo de Valoração Aduaneira para vinculação entre importador e exportador, devendo ser aplicado o art. 1º do GATT, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias pelo importador;
  - a atuação sobre valoração é de apenas sete produtos numa universalidade de mais de cinquenta, sendo determinada empresa 'A' utilizada como paradigma sem levar em conta quantidade adquirida, forma de pagamento, periodicidade de aquisição dos produtos, atacado ou varejo;
  - não há comprovação de irregularidade nos preços declarados;
  - a jurisdição da atuação versa somente sobre tributos aduaneiros não sendo competência a verificação de tributos internos;
  - o ato administrativo não advém de provas, mas sim de meros indícios, com jurisprudência dizendo que a sanção não pode ser por presunção;
  - o julgamento deve ser imparcial, sendo nada mais justo do que a improcedência da demanda;
  - requer a conexão do presente ao processo 10814.010001/2005-64.
- É o relatório.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo proferiu o Acórdão nº 17-32.681, em 17 de junho de 2009 (e-folhas 856/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Data do fato gerador: 09/12/2004*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.*

*Demonstrada a fraude na importação por meio dos indícios apresentados, a fiscalização determinou o valor aduaneiro em cumprimento ao disposto na MP 2.158-35/2001 e no Acordo GATT, sendo cabíveis os tributos e multas exigidos, com exceção da multa prevista no art. 23, §30 do Decreto-lei 1455/76, com redação do art. 59 da Lei 10637/02 c/c art. 81, III da Lei 10833/03, em razão do que preceitua a lei 11.488/2007, artigo 33, caput.*

*Lançamento Procedente em Parte*

A decisão recorrida **afastou** a cobrança da penalidade prevista no art. 23, §3º do Decreto-lei 1455/76, com redação do art. 59 da Lei 10637/02 c/c art. 81, III 'da Lei 10833/03, no valor de R\$ 348.189,23, mantendo o restante do crédito tributário lançado.

A empresa CWEB Com. Imp. e Exp. de Produtos Eletrônicos em Geral Ltda foi cientificada do acórdão em 16/07/2009 (e-folha 888). Apresentou Recurso Voluntário, em 13/08/2009 (e-folhas 892/ss), onde alega, em apertada síntese:

a) Em preliminares:

Documento assinado digitalmente conforme a decisão recorrida é nula por ausência de fundamentação;  
Autenticado digitalmente em 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES  
Impresso em 15/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- houve duplicidade de autuação entre a constante neste processo e aquela constante do processo nº 10814.010001/2005-64 e, deste modo, requer a nulidade da presente autuação;

- a existência de conexão entre processos (nº 10814.002071/2009-72 e nº 10814.010001/2005-64), uma vez que versam sobre a mesma matéria;

b) No mérito:

- inexistiu a ocultação do real importador da mercadoria, uma vez que as empresas CWEB e a INTERAMERICANA são de propriedade da mesma pessoa – o Sr. Chen Hwa Yu. Tratam-no, no seu entender, de empresas interdependentes, nos termos do que dispõe o art. 520 do RIPI;

- a valoração aduaneira efetuada pela empresa está correta, não existindo qualquer irregularidade nos preços apresentados nas referidas declarações de importação, e que inexistiu no caso em tela falsificação ou adulteração dos documentos que instruíram o despacho aduaneiro. O método utilizado pelo Fisco foi abusivo, pois deixou de aplicar o 1º método de valoração aduaneira (valor da transação);

- a jurisdição da unidade autuante restringe-se tão somente aos tributos aduaneiros, não lhe sendo de competência a verificação dos tributos internos (PIS/COFINS).

A empresa INTERAMERICANA Representações Ind. e Com. Imp. e Exp. de Produtos em Geral foi cientificada do acórdão de primeira instância em 13/08/2009 (e-folha 892). Apresentou Recurso Voluntário, em 26/08/2009 (e-folhas 939/ss), com alegações idênticas às apresentadas pela CWEB (o mesmo advogado é o signatário de ambas as contestações), acrescentando apenas que é parte ilegítima para responder pela autuação fiscal, pelo fato de não ter participado do desembaraço aduaneiro.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecidos.

### **PRELIMNARES**

#### ***Da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância***

A alegação de nulidade da decisão de primeira instância suscitada pelas Recorrentes não devem ser acolhidas.

A decisão da DRJ – São Paulo está devidamente motivada, conforme pode-se atestar com a simples leitura do voto condutor de tal decisão (vide e-fls. 863 a 887). Todos os pontos apresentados pelas recorrentes foram devidamente abordados pelo relator do acórdão, tanto é assim que acolheu em parte a impugnação, afastando parcialmente o crédito tributário cobrado.

As Recorrentes, ao que me parece, questionam (e discordam!) dos argumentos utilizados no voto condutor da decisão de primeira instância para fundamentar sua decisão. Portanto, não é o caso suscitar a nulidade da decisão (que está corretamente

motivada), mas de questionar os argumentos utilizados em sua fundamentação, o que se faz em sede do mérito. É perfeitamente possível que se discorde da decisão, como efetivamente ocorre com as oras Recorrentes, entretanto, dessa discordância não pode levar a nulidade da decisão.

Não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

#### ***Da alegada duplicidade de autuação***

As Recorrentes alegam ter havido duplicidade de autuação entre a constante neste processo e aquela constante do processo nº 10814.010001/2005-64.

Não houve duplicidade de autuações fiscais. Ocorre que o lançamento tributário objeto do processo administrativo nº 10814.010001/2005-64 foi declarado nulo pela DRJ – Florianópolis, nos termos do Acórdão nº 07-14.406, de 24/10/2008 (e-fls. 465/ss – volume III), conforme ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 09/12/2004*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE*

*Anula-se o auto de infração nas hipóteses de cerceamento do direito de defesa.*

*Lançamento Nulo*

A Recorrente foi devidamente cientificada sobre a nulidade do lançamento anteriormente efetuado (objeto do processo nº 10814.010001/2005-64), conforme consta da Notificação nº 011/2008, emitida em 24/11/2008 pela Alfândega no Aeroporto Internacional de São Paulo, com ciência em 05/12/2008 (vide e-fls. 471/472).

Portanto, não há duplicidade alguma: apenas o lançamento tributário objeto do presente processo (nº 10814.002071/2009-72) permanece válido no ordenamento jurídico, uma vez que o outro já havia sido declarado nulo.

#### ***Da alegada conexão entre processos***

As Recorrentes alegam também que existe conexão entre este processo em discussão e o processo nº 10814.010001/2005-64, uma vez que versariam sobre a mesma matéria.

Como visto linhas acima, o lançamento tributário objeto do processo 10814.010001/2005-64 foi declarado nulo por decisão da DRJ – Florianópolis, de modo que já não produz mais efeitos no mundo jurídico.

Destarte, não há que falar em conexão entre o processo em análise e o outro processo já extirpado do ordenamento jurídico.

Afasta-se, também, esta preliminar suscitada.

#### **MÉRITO**

A controvérsia em discussão nestes autos – após a decisão de primeira instância que afastou a multa pela conversão do perdimento da mercadoria (art. 23, §3º do DL nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02) – refere-se ao arbitramento dos valores das mercadorias importadas, com base no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em decorrência da utilização de meio fraudulento para **(i)** ocultar da fiscalização o real importador e responsável pela operação, bem como **(ii)** os verdadeiros preços das mercadorias importadas, segundo alegou a autoridade fiscal. Em decorrência dos novos valores

apurados para as mercadorias importadas, foram cobradas as diferenças devidas do II, IPI, PIS e Cofins, acompanhados das respectivas multas de ofício e juros de mora.

Por sua vez, as Recorrentes alegam que não existiu a ocultação do real importador da mercadoria, afirmando que a CWEB e a INTERAMERICANA são de propriedade da mesma pessoa – o Sr. Chen Hwa Yu, logo, devem ser tratadas como empresas interdependentes (art. 520 do RIPI). Aduzem ainda que a valoração aduaneira efetuada pela empresa está correta e que o método utilizado pelo Fisco foi abusivo, pois deixou de aplicar o 1º método de valoração aduaneira (valor da transação).

Pois bem.

Compulsando os autos fiquei plenamente convencido da existência da **(i) ocultação do real importador** nas operações de importação objeto das declarações de importação n.ºs 04/1258979-0 e 04/1260097-2. Vejamos os fatos que levaram a formar meu convencimento (extraídos do Relatório Fiscal – e-folhas 62/ss):

- as declarações de importação n.ºs 04/1258979-0 e 04/1260097-2 foram registradas submeterem a despacho aduaneiro mercadorias exportadas pela empresa CASIO COMPUTER CO. LTD, do Japão, conforme faturas comerciais apresentadas à fiscalização;

- muito embora as declarações de importação tenham sido registradas em nome da CWEB, todos os documentos de transporte e os documentos de manuseio de carga (conhecimentos de transporte n.ºs HKG65142 e HKG65257 e romaneios de carga, "packing list") faziam referência às empresas PRINCE e INTERAMERICANA (que também são de propriedade do sr. Chen Hwa Yu);

- em resposta à intimação da fiscalização (Intimação n.º 138/2005) a empresa CWEB informou que a distribuição dos produtos CASIO no Brasil se dava por meio de um grupo de empresas encabeçado pela INTERAMERICANA e no qual estariam incluídas, ainda, a ELETRÔNICOS PRINCE e a CWEB e apresentou o **contrato de distribuição** celebrado entre a CASIO COMPUTER COMPANY., LTD e a INTERAMERICANA RELÓGIOS IND. COM. IMP. EXP. PROD. ELETR. GERAL LTDA em 1º de abril de 2004. Nesse contrato constam formalizadas as obrigações da INTERAMERICANA junto ao fabricante dos produtos em razão da **distribuição exclusiva dos produtos da marca no Brasil**, inclusive obrigações quanto aos serviços de reparo, prestação de garantia e propaganda;

- a própria INTERAMERICANA, quando da apresentação de recurso no processo instaurado para declarar sua inaptidão (proc. n.º 10814.010001/2005-64) afirmou o que segue abaixo:

*Ora, ao contrário do que afirma a Inspeção da Receita Federal, o contrato de exclusividade no Brasil com a empresa Casio Computers Ltd foi firmado pela Recorrente. Assim, somente a recorrente poderá importar tais mercadorias; não podendo a empresa "Atter Service" ou "Eletrônicos Prince" fazê-lo por força do contrato.*

(...)

*Embora sejam empresas coligadas, têm personalidades distintas, conforme destacado pela Inspeção da Receita Federal. Dessa forma, se o contrato foi firmado entre a Casio Computers Ltd e a ora recorrente (a INTERAMERICANA), para esta é que a Casio Computem vai exportar seus produtos; qualquer procedimento diferente deste autorizaria a Recorrente a buscar indenização pelos prejuízos causados pela exportadora.*

(...)

*Conforme foi mencionado, mesmo que quisesse, a Eletrônicos Prince não possui contrato com a Casio Computers, mas sim, a recorrente. A empresa Casio*

*Computers negocia com a Recorrente e não com a Eletrônicos Prince e jamais se sujeitaria a fazer negócio com esta empresa, mantendo contrato com a recorrente:*

(grifamos)

- com base nas afirmações da empresa INTERAMERICANA acima transcritas e, também, em face do contrato firmado entre ela e a CASIO COMPUTER COMPANY LTD, fica evidenciado que a única empresa no Brasil responsável (de fato) a importar produtos da marca CASIO é a própria INTERAMERICANA. Era ela, INTERAMERICANA, a detentora dos direitos de distribuição dos produtos CASIO no Brasil e quem de fato negociava com a exportadora, segundo suas próprias palavras acima transcritas;

- as informações necessárias à confecção da DI 04/1258979-0 foram extraídas da mensagem via "fax", encaminhada pela INTERAMERICANA à CWEB em 07/12/2004;

- nas declarações de importação n.ºs 04/1258979-0 e 04/1260097-2 registradas pela CWEB todas essas informações foram omitidas. As operações foram registradas como se fossem por **conta e ordem da CWEB**, quando na verdade apenas a empresa INTERAMERICANA é quem poderia (por força contratual) importar produtos da marca CASIO para o Brasil;

- destarte, a meu ver, a fiscalização concluiu corretamente que as operações em análise (DIs n.ºs 04/1258979-0 e 04/1260097-2) foram registradas em nome da CWEB com o claro intuito de ocultar da Aduana brasileira a o real adquirente, importador e responsável pelas operações – a empresa INTERAMERICANA.

Em relação ao segundo ponto da acusação fiscal – **(ii) os verdadeiros preços a serem atribuídos às mercadorias importadas** – verifica-se que a fiscalização aduaneira aplicou corretamente a legislação de regência da matéria com vistas a esclarecer as circunstâncias e fatores que influenciaram os preços das mercadorias importadas. Vejamos:

Primeiro efetuou intimações para que a CWEB esclarecesse os valores informados nas citadas declarações de importações (Intimações n.º 17/2005 e 138/2005). Em resposta às intimações a empresa sempre se defendeu afirmando que as operações deveriam receber o tratamento de uma operação de compra e venda ocorrida em situação normal de mercado (valor de transação, apurado segundo as normas do Artigo VII do GATT).

Entretanto, não são estas as conclusões possíveis de serem inferidas quando se analisa o contrato de distribuição exclusiva dos produtos CASIO no Brasil, firmado entre a CASIO COMPUTER COMPANY LTD e a INTERAMERICANA. O “contrato” estabelecia, entre outras obrigações:

- que a assistência técnica e os serviços de manutenção e garantia não eram somente aqueles decorrentes de exigência da legislação brasileira: havia exigência de manutenção de loja própria para execução desses serviços por parte da distribuidora. Além disso, o contrato **explicitamente estabelecia, em seu artigo 5, que caberia a CASIO a responsabilidade pela estipulação dos preços dos produtos a serem exportados para o Brasil;**

- em relação às metas mínimas de compra, no caso de seu não cumprimento, o artigo 9 do contrato de distribuição exclusiva conferia a CASIO o direito de rescindir unilateralmente o contrato firmado com a empresa brasileira. Neste caso, o referido artigo ainda conferia opção de recompra, pela exportadora das mercadorias em estoque da empresa brasileira, pelo prazo de seis meses após a rescisão do contrato;



pela empresa claramente tiveram o claro objetivo de induzir a fiscalização aduaneira a concluir que os preços declarados nas exportações da CASIO COMPUTER para o Brasil eram determinados em uma compra e venda ocorrida em situação normal de mercado, quando isto não era verdade”.

Com base nos elementos probantes coletados, a fiscalização exarou as seguintes conclusões sobre os fatos apurados:

A) A única e verdadeira responsável pelas operações de importação de produtos CASIO para o mercado brasileiro era a empresa INTERAMERICANA RELOGIOS IND. COM . IMPORT. EXPORT. PRODUTOS ELETRONICOS EM GERAL, CNPJ 62.649.769/0001-92, fato omitido nas declarações de importação registradas pela CWEB no Siscomex;

B) A INTERAMERICANA, e não a importadora, era a única empresa que negociava com a exportadora o embarque dos produtos para o Brasil e quem tinha obrigação de cumprir as exigências do contrato de distribuição exclusiva celebrado com a CASIO;

C) Apesar de a INTERAMERICANA ser distribuidora exclusiva dos produtos da CASIO no Brasil, produtos da marca foram embarcados para sua coligada, a CWEB de modo que em todas as operações a real importadora e responsável pela operação não constava na declaração de importação registrada no Siscomex;

D) A ocultação da real importadora e responsável pela operação segundo o "modus operandi" mostrado acima, permitiria à INTERAMERICANA, real compradora e responsável pela importação, evitar a condição de equiparada a industrial que o regulamento do IPI impõe aos importadores. A INTERAMERICANA, no entanto, ficou ocultada nas declarações de importação registradas pela CWEB no Siscomex;

E) A absurda diferença entre os preços declarados nas Di's n.ºs 04/1258979-0 e 04/1 260097-2 e os oferecidos à venda pela fabricante ou outros distribuidores nos Estados Unidos, conforme consta do TR 05/2005, também foi verificada na comparação entre os preços das DI's em análise e os declarados por outro importador brasileiro, não pertencente ao chamado "grupo distribuidor da CASIO no Brasil”;

F) A empresa não apresentou elemento de fato algum que explicasse essas diferenças de preços: a condição de distribuidora cabia somente à INTERAMERICANA, e não à importadora; mesmo considerando que as suas coligadas auferissem as vantagens da distribuidora, foi mostrado que as diferenças entre os preços dos produtos declarados nas suas importações vis-à-vis aos praticados por outro importador são de percentuais muito maiores que os descontos a que se referem o contrato de distribuição e e-mails apresentados; os preços das mercadorias embarcadas pela CASIO para sua distribuidora no Brasil, ou coligadas, se mostraram não influenciados pela quantidade importada em cada operação e sofreram insignificante variação ao longo de todo ano de 2004; Os produtos importados também não eram "fora de linha", visto que eram comercializados pela fabricante em seu sítio na internet. Evidente, portanto, que fatores determinantes dos valores declarados pela empresa foram, e permanecem, ocultos para a autoridade Aduaneira, por proposital omissão da importadora em explicitá-los, mesmo quando diretamente questionada a respeito;

G) Restou evidente o intuito de a empresa ocultar da fiscalização aduaneira os reais determinantes dos preços praticados nas importações das mercadorias. Mais que isso, as declarações feitas pela empresa claramente tiveram o objetivo de induzir a fiscalização aduaneira a concluir que os preços declarados nas exportações da CASIO COMPUTER para o



determinação do valor aduaneiro das mercadorias, como pretende fazer crer a importadora, **mas a legislação internado cada país.**

Corretamente aplicado pela fiscalização, portanto, o disposto no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em consonância com a Interpretação Consultiva 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira acerca da aplicação do artigo 17 do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), no caso da ocorrência de fraude de valor na importação, *verbis*:

*Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:*

*I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;*

*II - preço no mercado internacional, apurado:*

*a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;*

*b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação da*

*Adligo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou*

*b) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.*

*Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.*

(grifamos)

Como foram apuradas novas bases de cálculo dos tributos incidentes nas operações de importações, cabível a cobrança das diferenças devidas do II, IPI, PIS e Cofins, acompanhados das respectivas multas de ofício (art. 44 de Lei nº 9.430/96) e juros de mora.

Por fim, importante registrar que as duas empresas – CWEB e INTERAMERICANA – respondem solidariamente pelas obrigações tributárias quando tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (art. 121 c/c art. 124, I, ambos do CTN), como ocorreu na situação constante do presente litígio.

### **Conclusão**

Pelo exposto, **REJEITO** as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** aos recursos voluntários.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri





Comércio exterior. Interposição fraudulenta.  
Responsabilidade. Cessão de nome. Pessoa física.





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

**Processo nº** 11829.720012/2013-60  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-003.289 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2017.  
**Matéria** MULTA - CESSÃO DE NOME  
**Recorrente** EDUARDO DE SOUZA RAMOS E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 27/01/2012

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. RELAÇÃO COM A MULTA POR CESSÃO DE NOME PARA ACOBERTAMENTO/OCULTAÇÃO.

A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. MAIS DE UMA PESSOA. POSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, pode ser aplicada, conjunta ou isoladamente, a todos os que cederem seu nome com vistas a acobertar/ocultar o real interveniente na operação.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários, para excluir do polo passivo todas as pessoas físicas relacionadas na autuação. Ausente, justificadamente, o Conselheiro André Henrique Lemos.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Felon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre o Auto de Infração de fls. 2 a 10<sup>1</sup>, lavrado, em 26/09/2013, contra a empresa estrangeira "RSE Company of Delaware", por cessão de nome "para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação", prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no valor de R\$ 1.438.771,20, tendo como responsáveis solidários o Sr. "Eduardo de Souza Ramos", a empresa BAP Táxi Aéreo, o Sr. Leandro Rodrigues Cordeiro, e o Sr. José Antonio Barth de Freitas. Foi ainda lavrada autuação, em relação às mesmas pessoas, para aplicação de multa substitutiva do perdimento, em autos apartados (processo administrativo nº 11.829.720.011/2013-15).

No Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos, anexo à autuação (fls. 11 a 85, narra a fiscalização que: (a) em procedimento de fiscalização da aeronave de prefixo estrangeiro N 883 RW, marca Dassault, modelo 50 EX, numero de série 338, ano de fabricação 2004, introduzida no território nacional sob alegado amparo do regime de admissão temporária estabelecida pelo Decreto nº 97.464/1989, no âmbito da "Operação POUZO FORÇADO", foi constatada irregularidade punível com a pena de perdimento da correspondente mercadoria,

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

substituída pela aplicação de multa no valor aduaneiro, nos termos do art. 105, incisos VI, VII e XI do Decreto-Lei nº 37/1966; do art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976 (processo administrativo nº 11.829.720.011/2013-15); (b) na Operação, deflagrada em 20/06/2012, e conduzida pela RFB em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público, foi decretado o sequestro judicial da aeronave, em cumprimento a Mandado de Busca e Apreensão - Anexo 20); (c) a aeronave, de propriedade da empresa estrangeira “RSE COMPANY OF DELAWARE” (“**RSE**”) entrava em território nacional irregularmente mediante TEAT (Termo de Entrada de Admissão Temporária), servindo aos interesses de brasileiros residentes, o Sr. “EDUARDO DE SOUZA RAMOS” (“**EDUARDO**”), dono da “**RSE**”, e os pilotos e também usuários, Sr. “LEANDRO RODRIGUES CORDEIRO” (“**LEANDRO**”) e “JOSÉ ANTÔNIO BARTH DE FREITAS” (“**JOSÉ**”), e da empresa “BAP TAXI AÉREO” (“**BAP**”); (d) a “Operação POUSO FORÇADO” deriva da análise de dados do Sistema SIAVANAC (elaborado em conjunto por ANAC e RFB) para controlar admissões temporárias de aeronaves estrangeiras, bem como informações sobre propriedade e exploração de tais aeronaves, buscando esclarecer alguns dados incompatíveis com o regime aduaneiro; (e) o Decreto nº 97.469/1989 trata de um caso especial de admissão temporária com suspensão total do pagamento de tributos, por prazo máximo de 60 dias, sem utilização econômica (voos não remunerados), restrito às cinco hipóteses que relaciona em seu art. 2º; (f) as aeronaves que foram objeto da “Operação POUSO FORÇADO” faziam uso indevido do disposto no Decreto nº 97.464/1989, aplicando a suspensão total em aeronaves utilizadas por grandes períodos e em atividades remuneradas; (g) foi aberto procedimento especial (IN RFB nº 1.169/2011) em relação às empresas “**RSE**” e “**BAP**”, e, depois de diversas intimações (relação às fls. 22/23), apurou-se que a aeronave era de propriedade da “**RSE**” desde 30/07/2009, tendo sido vendida à empresa “MARTEX VENTURES LLC” em junho de 2012, por US\$ 8.160.000,00; (h) no relatório de movimentação encaminhado pela ANAC (período de agosto de 2009 a janeiro de 2012), foram registradas operações quase contínuas da aeronave no território nacional: em 712 dias que esteve em efetiva operação, a aeronave permaneceu no país 518, sendo o motivo declarado das viagens majoritariamente “viagem de diretor ou representante de sociedade ou firma, quando a aeronave for de sua propriedade” e “outros voos não remunerados”, e os operadores às vezes a “**RSE**” e às vezes a “**BAP**” (apontada como o “real adquirente oculto”); (i) foram registrados no período 160 voos da aeronave, sendo 120 nacionais, incluindo destinos turísticos como Salvador, Porto Seguro, Florianópolis, Angra dos Reis, e Curitiba (sede da “**BAP**”) e São Paulo (residência de “**EDUARDO**”); (j) verdadeiramente as entradas não se deram para as finalidades declaradas à Aduana nos TEAT, mas para transporte de brasileiros residentes, para fins particulares (em grande parte voos do Sr. “**EDUARDO**”, mas também no interesse da empresa “**BAP**” e dos pilotos “**LEANDRO**” e “**JOSÉ**”); (k) o Sr. “**EDUARDO**” nega ser representante ou participar da administração da “**RSE**” ou da “**BAP**”, endossando a finalidade particular dos voos (exemplos de viagens de turismo ao exterior, ou regressos do exterior às fls. 27 a 35, destacando-se que nos voos nacionais não há lista de passageiros); (l) a admissão temporária, no que se refere às formalidades aduaneiras, é disciplinada pela IN SRF nº 285/2003, que exige a adequação à finalidade e o respeito ao prazo de concessão; (m) a aeronave não era para uso de não residentes (ou “transporte de diretores”, como se alegava nos TEAT), e não se enquadra nas hipóteses de admissão temporária para utilização econômica (prestação de serviços ou produção de outros bens), devendo a ela ser aplicado o regime de importação comum; (n) a aeronave foi então desembaraçada (considerando-se a “concessão do TEAT” como um “desembaraço aduaneiro”) com artifício doloso para o não pagamento dos tributos devidos (inciso XI do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/1966); (o) houve omissão nos TEAT de menção ao verdadeiro proprietário da aeronave, o Sr. “**EDUARDO**”, residente no país (“dono indireto” da “**RSE**” e da “**BAP**”, cf. figura de fl. 50), o que configura ocultação do verdadeiro responsável pela operação (inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976); (p) o

Sr. "**LEANDRO**", que aparece na Internet como responsável pela venda da aeronave (Anexo 10), e um mês após a compra da aeronave, remeteu US\$ 1.155.555,56 por meio de sua empresa para "importação financiada" ao exterior (fl. 51); (q) existe contrato de mútuo entre a "**BAP**" e "**EDUARDO**" (R\$ 3,1 milhões), em data próxima à compra da aeronave, sendo o mútuo quitado em data próxima à venda da aeronave, em 2012 (em resposta a intimação o Sr. "**EDUARDO**" e o Sr. "**LEANDRO**" negaram a existência do contrato de mútuo); (r) após intimada (no mesmo endereço no qual a empresa foi contatada atuam outras empresas que foram objeto da "Operação Pouso Forçado", e 381 pessoas jurídicas e 132 pessoas físicas), a "**RSE**" informou que atua no ramo de venda de aeronave, e que não tem sede, funcionários nem telefone, usando o endereço de diretor (sendo o diretor-presidente da "**RSE**" o Sr. José Maria Carneiro da Cunha, residente em Miami, mas que segundo a Declaração de IRPF apresentada no Brasil, é pessoa domiciliada no país - não encontrada no endereço informado ao cadastro, e não declara qualquer rendimento recebido do exterior); (s) a aeronave foi adquirida pela "**RSE**", empresa com US\$ 1.500,00 de capital social, por mais de US\$ 13 milhões, e vendida três anos depois por cerca de US\$ 8 milhões (denotando o prejuízo de aproximadamente US\$ 5 milhões que a aeronave certamente não foi adquirida para revenda), cabendo destacar que dois dias depois da revenda os cerca de US\$ 8 milhões foram retirados da conta da "**RSE**" e transferidos para a empresa "RIO CALLERIA", sócia da "**RSE**"; (t) intimada a seguradora sobre quem seria o beneficiário do seguro da aeronave, esta informou que se trata da empresa "**BAP**" (na apólice de fl. 61 se especifica que o perímetro de cobertura é o "território brasileiro" e que a principal região de operação é "Sul", o mesmo acontecendo em outra apólice - fl. 62); (u) a aeronave, então, não vinha sendo utilizada no interesse da empresa RSE, que não tem sede, nem funcionários, e que tem como diretor responsável o Sr. José Maria Carneiro da Cunha, pessoa que nunca esteve a bordo, restando evidente que a aeronave foi utilizada com desvio de finalidade para fins particulares do Sr. "**EDUARDO**", do Sr. "**LEANDRO**" e do Sr. "**JOSÉ**", e de suas famílias, todos brasileiros residentes; (v) "a empresa RSE se prestou a ocultar o principal interessado na operação o Sr. Eduardo, a BAP e seus sócios" (fl. 63), que respondem solidariamente nos termos do inciso I do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, por concorrerem ou se beneficiarem da fraude, e do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN); e (w) a falsidade ideológica nos documentos apresentados à fiscalização (TEAT, entre outros), a ocultação do real responsável pela operação e a cessão de nome são três condutas relacionadas, e que possuem provas em comum.

O Sr. "**EDUARDO**", cientificado da autuação em 03/10/2013 (AR à fl. 836) apresenta **impugnação** em 01/11/2013 (fls. 860 a 871), sustentando que: (a) há erro de sujeição passiva, pois a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é inaplicável à pessoa física, como se percebe do texto legal; (b) a pretensão de aplicar a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN ao caso é descabida, porque não se trata de obrigação tributária, e porque não há interesse comum, tendo em vista que o fato (importação) que dá nascimento à obrigação tributária não foi praticado conjuntamente; (c) o artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 não se aplica ao caso, sendo restrito às infrações no texto de tal Decreto-Lei previstas, e, ainda que fosse aplicável, não autorizaria a solidariedade, em função da responsabilidade subjetiva que norteia a norma; e (d) a aplicação do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não exclui a imposição da pena de perdimento, atribuída ao titular do bem, e com ela não se confunde, sendo que ao cedente do nome, e apenas este, é aplicável a multa de 10% por cessão de nome, e ao real adquirente, e apenas este, deve ser aplicado o perdimento, ou a multa que o substitui, não sendo a pena de perdimento cumulável com a multa de 10% por cessão de nome.

O Sr. "**JOSÉ**", cientificado da autuação em 07/10/2013 (AR à fl. 840) apresenta **impugnação** em 05/11/2013 (fls. 885 a 903), reproduzindo os argumentos externados na impugnação apresentada pelo Sr. "**EDUARDO**", aqui identificadas pelas letras "a" (ilegitimidade da pessoa física para figurar no polo passivo da multa); "b" (sobre a inaplicabilidade, ao caso, do art. 124 do CTN, agregando às considerações, ainda, o art. 135 da

mesma codificação, e o argumento de que os fatos de ser piloto do avião e sócio da "**BAP**" não bastam para a responsabilização); "c" (sobre a inaplicabilidade, ao caso, do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966); e "d" (no que se refere à impossibilidade de cumulação da pena de perdimento com a multa de 10% por cessão de nome, que, juntas, seriam confiscatórias).

O Sr. "**LEANDRO**", cientificado da autuação em 03/10/2013 (AR à fl. 844) apresenta **impugnação** em 31/10/2013 (fls. 915 a 931), de teor basicamente idêntico à apresentada pelo Sr. "**JOSÉ**", ressalvado o fato de ser apenas piloto da aeronave, e não sócio da "**BAP**".

A empresa "**BAP**", cientificada da autuação em 03/10/2013 (AR à fl. 844 - sócio "**LEANDRO**") apresenta **impugnação** em 31/10/2013 (fls. 936 a 947), reproduzindo os argumentos externados na impugnação do Sr. "**EDUARDO**", à exceção da designada pela letra "a" (ilegitimidade da pessoa física para figurar no polo passivo da multa).

A empresa estrangeira "**RSE**" é intimada na pessoa de "**EDUARDO**", seu sócio, sem retorno (no expediente de fls. 879/880, "**EDUARDO**" informa que não tem poderes para representar a "**RSE**", e que tal empresa estrangeira tem "endereço e diretoria conhecidos", que foram transmitidos à fiscalização no curso dos trabalhos de auditoria, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Especial e Intimação, apresentada em 27/07/2013). Foi intimada a empresa estrangeira também por edital publicado em Diário Oficial (fl. 846) e edital afixado na unidade da RFB (fl. 847). Consta ainda nos autos a intimação a Luciano Lima Falconi (fl. 853).

Em 25/02/2015 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 962 a 970), no qual se decide, por maioria, pela improcedência das impugnações apresentadas, sob os fundamentos de que: (a) restou demonstrado que a aeronave de propriedade da empresa estrangeira "**RSE**" foi introduzida no país de forma irregular, pois as admissões temporárias foram fundadas em declarações falsas, haja vista a comprovação de que a aeronave se prestava a viagens nacionais e internacionais, de turismo, em benefício de "**EDUARDO**", "**LEANDRO**", "**JOSÉ**" e "**BAP**" Táxi Aéreo; (b) as admissões temporárias da aeronave foram realizadas em nome da empresa proprietária, "**RSE**", por intermédio dos pilotos, "**LEANDRO**" e "**JOSÉ**", que assinavam os TEAT, sendo que, em alguns casos, consta como operador da aeronave a empresa "**BAP**" Táxi Aéreo; (c) a partir das listas de passageiros e dos quadros societários das empresas, entre outros, verifica-se o envolvimento direto dos autuados na condição de responsáveis solidários, caracterizando-se a hipótese dos incisos I e IV do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966; (d) a multa de 10% por cessão de nome realmente só é aplicável a pessoas jurídicas, mas as pessoas físicas são autuadas como responsáveis solidários, o que é expressamente permitido pelo Decreto-Lei nº 37/1966, cujo teor não se aplica somente às multas nele previstas; e (e) a possibilidade de cumulação do perdimento com a multa é expressamente prevista no art. 727, § 3º do Regulamento Aduaneiro, e não cabe ao tribunal administrativo se manifestar sobre a constitucionalidade de lei vigente.

O Sr. "**EDUARDO**" tomou ciência da decisão de piso em 03/03/2015 (fl. 979), e apresentou **recurso voluntário** em 31/03/2015 (fls. 985 a 1001), basicamente reiterando os argumentos externados na impugnação. O Sr. "**JOSÉ**" tomou ciência da decisão de piso em 06/03/2015 (fls. 981/982), e apresentou **recurso voluntário** em 06/04/2015 (fls. 1008 a 1029), também endossando as alegações trazidas em sua peça inicial de defesa. Efetuadas três tentativas de notificar a empresa "**BAP**" (AR à fl. 1041), a ciência operou-se por edital (fl. 1043), afixado de 11/05 a 26/05/2015, não havendo interposição de recurso

voluntário. O Sr. "**LEANDRO**" tomou ciência da decisão de piso em 27/08/2015 (fl. 1046), sem que conste dos autos apresentação de recurso voluntário. É, por fim, a empresa estrangeira "**RSE**" foi intimada por edital (fl. 977), afixado de 02/03 a 17/03/2015, não havendo qualquer peça recursal de sua parte.

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio, tendo sido retirado de pauta em setembro de 2016, por falta de tempo hábil para julgamento, e indicado para a pauta de outubro de 2016, em sessão suspensa por determinação do CARF, assim como em novembro e dezembro do mesmo ano.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos apresentados por "**EDUARDO**" e "**JOSÉ**" preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento.

### Considerações sobre a ocorrência de ocultação

Esta turma já teve a oportunidade de analisar os mesmos fatos narrados neste processo, mas com imputação distinta, aos mesmos atuados, no processo administrativo nº 11829.720011/2013-15, em 23/02/2016, por meio do Acórdão nº 3401-003.092, sob minha relatoria. Na ocasião, foram unanimemente afastados dois dos quatro fundamentos da autuação (incisos VI e VII do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/1966) e majoritariamente excluídos do polo passivo o Sr. José Antônio Barth de Freitas e o Sr. Leandro Rodrigues Cordeiro, vencidos, nesta matéria, os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Felelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl. O julgamento foi assim ementado:

*Assunto: Regimes Aduaneiros*

*Data do fato gerador: 01/05/2012*

*ADMISSÃO TEMPORÁRIA. AERONAVE. OCULTAÇÃO. RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. SIMULAÇÃO.*

*A admissão temporária é, dentro do gênero importação, uma das espécies de operação. No caso de ocultação de responsável pela operação (importação temporária de aeronave), mediante simulação, cabível a aplicação da pena de perdimento, e sua eventual substituição por multa nas hipóteses previstas no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.*

*DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.*

*Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.*

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS.  
DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES.  
OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO.

**A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.**

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DEVER DE  
DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUALIZADA.

**Quando há diversos sujeitos passivos na autuação, entende-se que é dever do autuante, ao arrolá-los sob tal condição, individualizar as condutas que ensejaram a aplicação das penalidades**, explicando quais as atitudes de tais sujeitos que concorreram, por exemplo, para a prática das infrações detectadas. (grifo nosso)

Vê-se, assim, que este relator, como o restante do colegiado, não teve dúvidas sobre a existência de ocultação do Sr. "**EDUARDO**", no caso em análise, tendo sido mantida a autuação, no mérito, sob os fundamentos de existência de ocultação, mediante interposição fraudulenta (principal infração imputada):

*Da leitura do exposto, não é preciso muito esforço para perceber a simulação engendrada para ocultar a real operação efetuada de fato pelo Sr. "**EDUARDO**". Cabível assim o enquadramento da situação no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e a substituição por multa da penalidade aplicada, em virtude da impossibilidade de apreensão da aeronave)*

Mantemos o entendimento externado naquele julgamento, nessa ocasião, reiterando a convicção de que existiu ocultação do Sr. "**EDUARDO**", no caso em análise. E isso, aliado a outro entendimento externado ao final daquele julgamento, quando se avaliou o argumento de impossibilidade de cumulação da pena de perdimento (ou a multa que a substitui) com a multa por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, se apresenta como relevante ao início da análise do contencioso presente nestes autos, restritos à mencionada multa do art. 33:

*Por fim, no que se refere à alegação de impossibilidade de aplicação conjunta da multa substitutiva do perdimento com a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, cabe informar que, **ao se comprovar ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º).***

*Assim, a penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.*

*No entanto, o presente processo trata somente da multa substitutiva do perdimento, não havendo imputação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que, destaque-se, seria aplicável, em autos diversos, somente ao acobertante, jamais ao acobertado, e não representa penalidade mais específica ou mais benigna, mas penalidade diversa.*

*Incabível, pelo exposto, a discussão da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, sequer aplicada nestes autos. (grifo nosso)*

Se a discussão sobre a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 era incabível no bojo daqueles autos, é tudo o que se tem a discutir no presente processo.

### **Considerações sobre a multa por cessão de nome**

E mantenho, igualmente, o posicionamento externado naquela ocasião, e acolhido unanimemente pela turma, de que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável somente ao acobertante. Aliás, o posicionamento é recorrentemente unânime, na turma, como se percebe, v.g., da ementa do Acórdão nº 3401-003.158, de 27/04/2016:

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição fraudulenta, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (artigo 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”. (grifo nosso)*

Não há como fugir da materialidade da multa, pela especificidade de seu teor, bem delineada na redação do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

*Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com*

*vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários **fica sujeita a multa** de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). (grifo nosso)*

O texto é cristalino: a pessoa jurídica que ceder o nome (acobertante/ocultante) fica sujeita à multa. Isso, de plano, exclui do polo passivo da presente autuação as pessoas físicas e o acobertado/ocultado, por absoluta carência de fundamento legal para imposição da penalidade. Por mais que se considere razoável (e me incluo entre os que o consideram) que as pessoas físicas que cedem seu nome para acobertar/ocultar terceiros devam também ser punidas, a questão é de *lege ferenda*, sendo incabível a analogia para aplicar penalidade.

A argumentação da DRJ (externada pelo relator e presidente daquela turma, e que conseguiu convencer um julgador, sendo vencido o terceiro membro do colegiado) de que a penalidade seria cabível porque o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 atribui, em seu inciso I, responsabilidade conjunta ou isolada a quem concorra para a prática da infração ou dela se beneficie, e, em seu inciso IV, responsabilidade à pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promovia, de qualquer mercadoria, está a considerável distância de afetar o tipo específico do art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Não porque tal tipo esteja fora do universo do Decreto-Lei, cujos comandos gerais se alastram por toda a legislação aduaneira. Mas, simplesmente porque apresenta tipo infracional específico, com destinatário (pessoa jurídica) certo e conduta (ceder o nome) precisa, que não pode ser praticada por terceiros.

A prosperar a linha de entendimento que prevaleceu majoritariamente na DRJ, quando se comprovasse, em uma declaração de importação, que o importador ocultou o terceiro, também o despachante que atuou na declaração, representando o importador no despacho, teria cedido seu nome e seria passível da multa em comento.

Ademais, a DRJ (assim como o próprio autuante) confunde a responsabilidade conjunta ou isolada do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 com a responsabilidade solidária estabelecida no art. 124 do CTN.

Em uma operação de importação, com ocultação do real adquirente, pode haver mais de um ocultante (v.g., declarações de importação efetuadas na modalidade por conta e ordem, mas que, em verdade, revelam ocultação de terceira empresa "C", que não é nem o importador por conta e ordem "A" declarado, nem o adquirente "B" declarado). Nesse caso, na aplicação da multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não há que se falar em solidariedade (art. 124 do CTN), mas em aplicação conjunta ou isolada da penalidade, a todos aqueles que comprovadamente tenham cedido o nome (no caso, "A" e "B") para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários (no caso, o terceiro "C"), cf. art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Na solidariedade, ambas as empresas são responsáveis, sem benefício de ordem, pela multa. Na responsabilidade conjunta ou isolada, cada empresa pode ser apenada com a multa de 10%, totalizando o lançamento, v.g., de montante equivalente a 20%, quando houver duas multas, aplicadas a diferentes pessoas jurídicas que cederem o nome.

Mais de uma pessoa jurídica pode praticar a conduta de ceder o nome. Para tais situações o Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 100, estabelece que a cada um deve ser imposta a pena relativa à infração que houver cometido. No entanto, não se confunda tal

comando, do art. 100, como faz a defesa, no presente processo, com a afirmação de que opera, no Decreto-Lei nº 37/1966 a responsabilidade subjetiva. Basta a leitura do artigo 94, § 2º do mesmo Decreto-Lei nº 37/1966 para que se conclua no sentido de que a regra, na norma legal aduaneira, é a responsabilidade objetiva.

Ao que parece, a fiscalização identificou a responsabilidade apenas da empresa estrangeira "**RSE**" como ocultante, e que cedeu seu nome, incluindo as demais pessoas em função de "verdadeira" solidariedade prevista no art. 124 do CTN (fl. 83):

*Portanto permanece a responsabilidade da RSE no tocante ao crédito da multa por ceder o nome em operação de comércio exterior, constituindo verdadeira solidariedade entre seu sócio e real interessado na operação o Sr. Eduardo de Souza Ramos, a BAP e os pilotos José Barth e Leandro Rodrigues nos termos do Art. 124 do CTN. (grifo nosso)*

E mescla claramente a responsabilidade conjunta ou isolada (prevista na legislação aduaneira) com a solidariedade tributária, à fl. 79, novamente afirmando que quem cedeu o nome foi a empresa estrangeira "**RSE**":

*A empresa RSE, cedeu seu nome para a operação de comércio exterior de Admissão Temporária, disponibilizando documentos e simulando as operações de uso da aeronave, acobertando os reais beneficiários. Dessa forma, a empresa RSE, figura no polo passivo do presente auto de infração.*

*Conforme demonstrado nos autos, a aeronave N 883 RW permanece primordialmente em operação no país, com esporádicas e breves saídas ao exterior, e tem como finalidade atender as mais diversificadas necessidades do Sr. Eduardo de Souza Ramos, quais sejam, entre outros, o transporte do mesmo (sic) em viagens de turismo. O Sr Eduardo é dono de todas as empresas, brasileiras e estrangeiras envolvidas na compra e operação da aeronave, além de ser o principal passageiro da aeronave.*

*Sendo assim, conforme disciplinado no Decreto-Lei 37/66, art. 95, incisos I, IV e V, o Sr. Eduardo de Souza Ramos responde solidariamente pela ocultação e cessão de nome. Note-se que o Sr. Eduardo além de participar diretamente de toda a simulação para entrada irregular da aeronave em solo nacional da apresentação de documentos considerados falsos, também se beneficiou diretamente da entrada irregular da aeronave, uma vez que esta se prestou a seu uso particular e de seus familiares. (grifo nosso)*

Acrescente-se que a conduta infracional é ceder o nome para ocultar/acobertar e não ser ocultado/acobertado. Daí a dificuldade em acolher-se a tese da "verdadeira" solidariedade, no caso.

Afastada a responsabilidade das pessoas físicas, únicas a apresentar recurso voluntário, e sendo evidente a conduta da empresa estrangeira "**RSE**" em ocultar o Sr. "**EDUARDO**", cabe indagar, derradeiramente, sobre eventual responsabilidade da empresa "**BAP**" pela cessão de nome.

fl. 81: A fiscalização, por vezes, entende ser a "**BAP**" ocultada, como no excerto de

*Os pilotos Leandro Rodrigues e José Barth também respondem solidariamente pela infração ora apurada, na condição de comandante e responsáveis pela aeronave. Eles firmaram os TEAT's falsos e também se beneficiaram da aeronave para fins particulares e transporte de familiares. Há voos em que estavam presentes somente os pilotos e alguns voos com a presença dos familiares desses.*

*Os pilotos Leandro e José Barth praticaram atos com infração à lei ao firmar Termos de Entrada e Admissão Temporária cedendo o nome da RSE, propiciando a ocultação da BAP e do Sr. Eduardo de Souza Ramos e o despacho de entrada em solo nacional da aeronave N 883 RW. (grifo nosso)*

Entretanto, bem argumenta o fisco que a mesma empresa "**BAP**" ocultou tanto a "**RSE**" quanto o Sr. "**EDUARDO**", à fl. 82, em contexto muito semelhante ao exemplo que utilizamos, neste voto, de tríplice ocultação, com as empresas "A", "B" e "C".

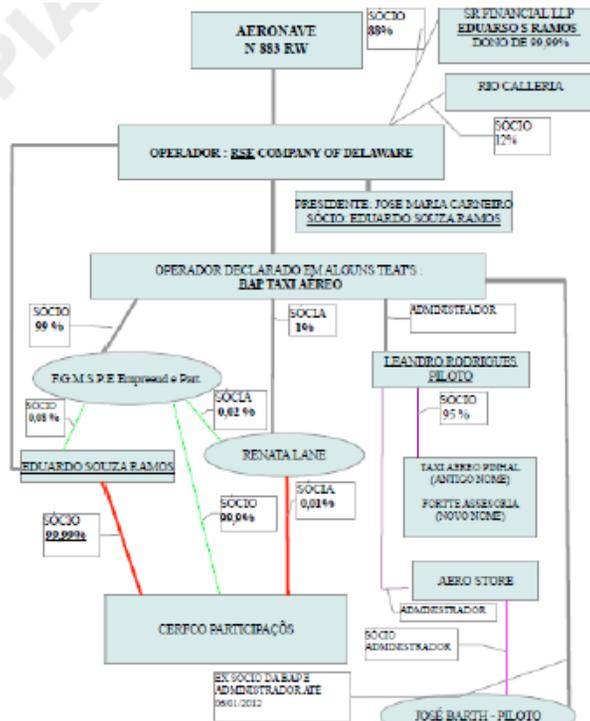
*Ainda figura como responsável solidário pela infração a empresa BAP TAXI AÉREO. Ressalta-se que há vários voos para Curitiba, cidade onde se localiza a BAP TAXI AÉREO. Em algumas ocasiões o operador declarado no TEAT foi a BAP TAXI AÉREO, deixando claro o seu interesse de utilização da aeronave.*

*Comprovando ainda o interesse da BAP na utilização da aeronave, ressalta-se que foi realizado reserva de matrícula junto aos órgãos brasileiros competentes, da aeronave N 883 RW em nome da BAP. Tal registro pode ser observado pelo documento do anexo 33. Foi feita reserva de prefixo nacional PP-LVY em 14/02/2012.*

*Ressalta-se que a empresa BAP é beneficiária do seguro da aeronave N 883 RW e responsável pelo pagamento. Frisa-se ainda que a cobertura do seguro da aeronave é o território nacional e a principal região de operação é a região sul do país, região onde se situa a empresa BAP.*

*Sendo assim, por todo o exposto a BAP TAXI AÉREO se enquadra no conceito de quem concorreu e se beneficiou da fraude, nos termos do inciso I do art.95 do DL 37/66. Por promover o despacho da aeronave em regime de Admissão Temporária, firmando os TEAT's em seu nome, também se enquadra no inciso IV do art. 95 do DL 37/66. (grifo nosso)*

Mais do que se enquadrar no inciso I do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, concorrendo para a prática da ocultação, e dela se beneficiando, a "**BAP**" concorreu para a prática da ocultação exatamente na qualidade de acobertante, cedendo o nome em operações com o intuito de acobertar a "**RSE**" e o Sr. "**EDUARDO**". E isso resta claro na documentação carreada pela fiscalização, e mencionada no excerto retro, e nitido na figura de fl. 50:



Deve ser, então, mantida a autuação no que se refere às empresas "**BAP**" e "**RSE**". E como a multa foi aplicada a ambas, conjunta/"solidariamente", assim se mantém a autuação no percentual de 10% (uma única multa), diante da impossibilidade de agravamento em sede de julgamento, apesar de já revelarmos que nutrimos o entendimento de que cada uma das empresas praticou condutas que, por si, ensejariam a aplicação da penalidade, isoladamente.

#### **Considerações sobre a relação da multa por cessão de nome com a penalidade de perdimento (ou a multa que o substitui)**

Por fim, cabe discorrer sobre tema levantado nas peças recursais, referente à possibilidade de cumulação da multa por cessão de nome com a penalidade de perdimento, ou a eventual existência de *bis in idem*, ou confisco.

Já tangenciamos o tema de início, revelando que o entendimento assentado unanimemente na turma de julgamento, e externado nos autos do processo já apreciado em relação aos mesmos fatos (processo administrativo nº 11829.720011/2013-15 - Acórdão nº 3401-003.092, de 23/02/2016) e no Acórdão nº 3401-003.158, de 27/04/2016.

Mas a turma apreciou a matéria com mais detalhe, mais recentemente, e novamente de forma unânime, no Acórdão nº 3401-003.172, de 17/05/2016, concluindo que:

*RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.*

*IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação. (grifo nosso)*

No voto condutor de tal acórdão, de minha relatoria, e que aqui endosso, esclarece-se que na ocultação comprovada, como é a verificada neste autos, a pena de perdimento afeta materialmente o acobertado e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 (no presente caso, o Sr. "**EDUARDO**", a "**BAP**" e a "**RSE**", tal qual se decidiu nos autos do processo administrativo nº 11829.720011/2013-15), e que a multa por acobertamento (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) afeta somente o acobertante (no caso destes autos, os acobertantes "**BAP**" e a "**RSE**") e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado (no caso destes autos, o Sr. "**EDUARDO**"), e que a jurisprudência deste CARF (mencionando-se precedentes) vem endossando tal posicionamento, reiteradamente, o que encontra, inclusive, apoio em decisões judiciais (também reproduzidas no voto condutor do Acórdão nº 3401-003.172).

Não há, assim, *bis in idem*, mas penalidades aplicadas em função de distintas materialidades.

E, sobre a alegação de caráter confiscatório, remete-se a Súmula CARF nº 2, que impede seja afastada pelo julgador administrativo norma legal vigente, em função de eventual inconstitucionalidade.

### **Das conclusões**

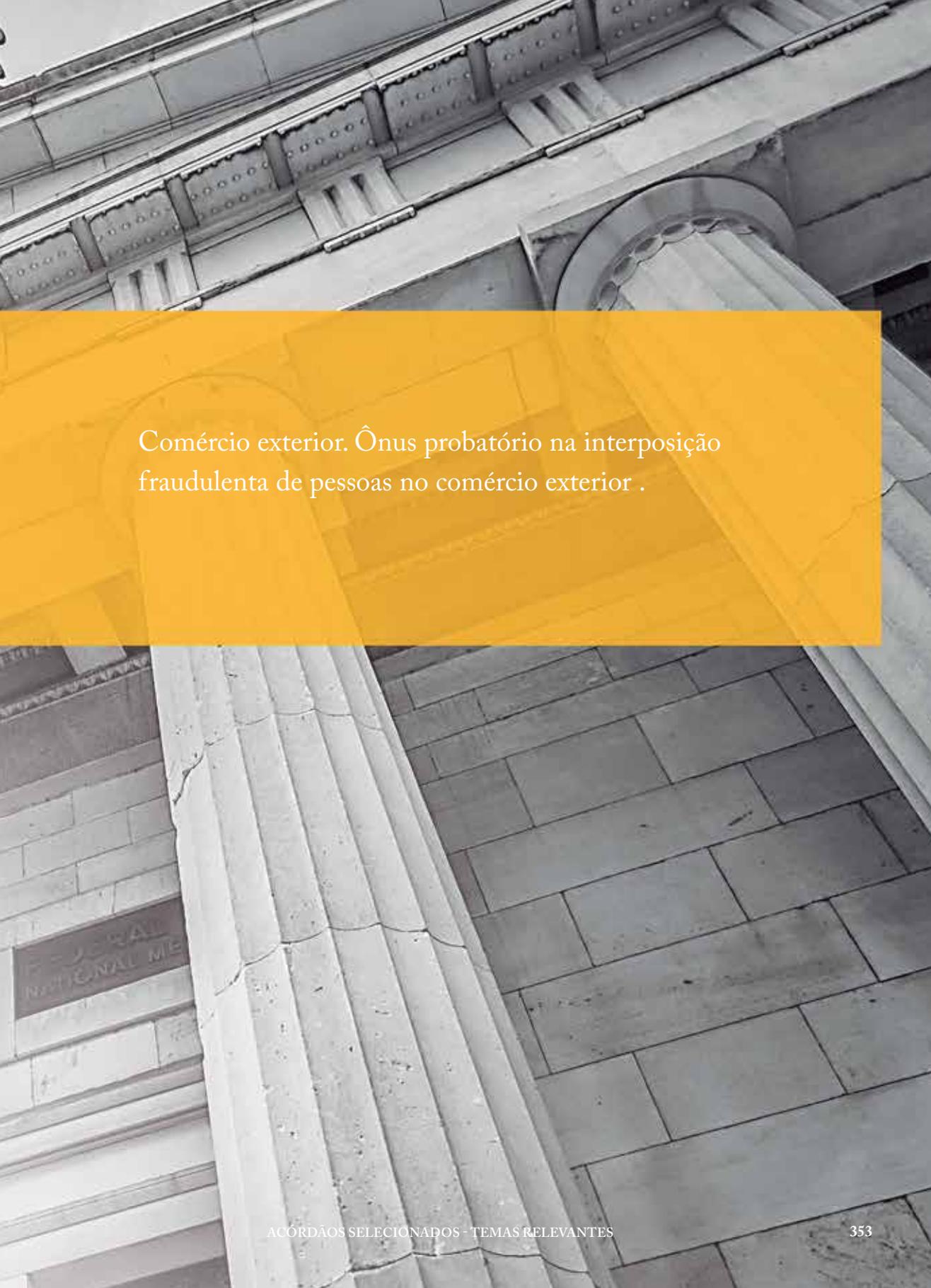
Há questão final a ser analisada, diante da conclusão pela impossibilidade de as pessoas físicas figurarem no polo passivo da autuação, em função de restrição estabelecida no texto legal referente à multa aplicada. Tal conclusão excluiria do polo passivo os Srs. "**EDUARDO**", "**JOSÉ**" e "**LEANDRO**".

Ocorre que este último sequer apresentou recurso voluntário. Entendemos, sobre o tema, que não há como restringir os efeitos do aqui decidido, pela impossibilidade de a

multa incidir sobre pessoas físicas, apenas aos recorrentes, pois o julgamento, ainda que à revelia do Sr. "**LEANDRO**", chega a conclusões que excluem sua responsabilização. A questão remete, inclusive, à necessidade de observância da legalidade do ato administrativo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento aos recursos voluntários apresentados, apenas para afastar do polo passivo todas as pessoas físicas relacionadas na autuação.

Rosaldo Trevisan



Comércio exterior. Ônus probatório na interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior .





**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10314.724447/2012-30  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-004.334 – 3ª Turma  
**Sessão de** 04 de outubro de 2016  
**Matéria** IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 11/09/2009 a 18/04/2012

**DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.**

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, estão enumeradas as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. Para a sua configuração, não importa se houve o dano efetivo.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.**

Nas atuações referentes à ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos os elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

Recurso Especial da Procuradoria negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional somente quanto à necessidade de prova do dano ao erário, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (Relatora) que não conheceram e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Júlio César Alves Ramos que lhe deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Póssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiya, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Póssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1.648 a 1.689) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº **3402002.362** (fls. 1.599 a 1.639) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 23 de abril de 2014, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 11/09/2007 a 18/04/2012*

*IMPORTAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - PRINCÍPIO DA TIPICIDADE - ATIPICIDADE DA CONDUTA.*

*O Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as respectivas obrigações e sanções tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Para a configuração das infrações previstas no art. 105, inc. XI do Decreto-lei nº 37/66 e art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76, que autorizam a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa alternativa (art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76), é imprescindível a comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de “artifício doloso”, bem como da “ocultação” “mediante fraude ou simulação”, de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, sob pena de atipicidade da conduta.*

*IMPORTAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA -  
RESPONSABILIDADE SUBJETIVA - PRINCÍPIO DA  
INTRASCENDÊNCIA DA SANÇÃO.*

*Tratando-se de infrações dolosas legalmente conceituadas como crimes (arts. 334, § 3º e 299 do CP), a responsabilidade pela sanção administrativa é pessoal do agente (art. 137 do CTN), não podendo a sanção passar da pessoa do infrator (art. 5º, XLV da CF/88), nem transmitir-se a pessoas alheias à infração (“nemo punitur pro alieno delicto”), sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator (art. 100 do Dec.lei nº 37/66).*

*IMPORTAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO - CESSÃO DE NOME - PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.*

*Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.*

A discussão dos presentes autos tem origem em auto de infração (fls. 03 a 109) lavrado para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão e aplicação da pena de perdimento, decorrente de procedimento especial de fiscalização com base na Instrução Normativa RFB nº 228/2002. Foi apurado que a empresa Clarion do Brasil cedeu seu nome para a MMC Automotores do Brasil Ltda. para a realização de operações no comércio exterior, não tendo indicado o nome da MMC nos documentos de importação, na qualidade de encomendante.

Cientificadas do auto de infração, a MMC Automotores do Brasil Ltda. e a Clarion do Brasil Ltda. apresentaram impugnação, julgada improcedente pela 23ª Turma da DRJ em São Paulo I (SP), nos termos do acórdão nº 16-45.207, de 27 de março de 2013 (fls. 1.435 a 1.497), cujos fundamentos encontram-se sintetizados na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Data do fato gerador: 11/09/2007*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS.*

*Importação de produtos destinados à montadora, por meio de contrato.*

*Estabelecimento de um programa de fornecimento contínuo de mercadorias. No momento da importação, já se conhece a quem se destina a carga, pois tratam-se de produtos específicos para o encomendante, por força das cláusulas contratuais.*

*O importador sequer pode vender seus produtos no mercado livremente, necessitando de autorização do encomendante para fazê-lo.*

*Configurada a aquisição de mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado importação por encomenda.*

*A não observância de preceitos previstos na legislação, implica na prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros, irregularidade apenada com a pena de perdimento.*

*O fato dos produtos serem beneficiados, montados e reconicionados no mercado interno pelo importador não descaracteriza essa situação.*

*Impugnação Improcedente*

As empresas MMC Automotores do Brasil Ltda. e Clarion do Brasil Ltda. interpuseram os respectivos recursos voluntários contra a decisão de primeira instância (fls. 1.517 a 1.553; e 1.555 a 1.594), postulando a sua reforma para cancelamento do auto de infração em sua totalidade.

Os recursos foram julgados parcialmente procedentes, nos termos do Acórdão nº **3402-002.362** (fls. 1.599 a 1.639), ora recorrido, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 23 de abril de 2014, para cancelar a multa alternativa da pena de perdimento por ter sido aplicada na ausência dos pressupostos legais.

No ensejo, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial contra referido acórdão, alegando divergência jurisprudencial quanto aos seguintes pontos: (a) necessidade de comprovação de dano ao erário para aplicação da pena de perdimento (art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76); (b) afastamento da responsabilidade solidária; e (c) impossibilidade de cumulação das multas do art. 33 da Lei nº 11.488/07 e do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76. Colacionou como paradigmas as ementas dos acórdãos nºs 3102-01.414 , 3802-000.925 e 3102-002.195.

Para embasar a sua pretensão, a recorrente aduz na peça processual, em síntese, que:

- (a) caracteriza-se o dano ao erário em vista da presunção legal de interposição fraudulenta decorrente da ocultação do real comprador das mercadorias importadas (artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, inciso V);
- (b) o importador e o real comprador devem responder, solidariamente, pela multa lançada;
- (c) não houve derrogação do art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455/76, sendo que tal regra convive com a disposição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, e, portanto, cabível a aplicação de ambas as multas ao importador ostensivo que, mediante a cessão de seu nome em operação de comércio exterior, oculta, em ação fraudulenta, o real adquirente;

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio do despacho 3400-00.216, de 01 de outubro de 2014 (fls. 1.710 a 1.713), proferido pelo ilustre Presidente da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial.

A atuada MMC Automotores do Brasil Ltda. apresentou contrarrazões (fls. 1.729 a 1.761) postulando a negativa de seguimento ao recurso especial ou, no mérito, a negativa de provimento, mantendo-se o acórdão recorrido em todos os seus termos.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 17/03/2016, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora.

#### ***Admissibilidade***

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando averiguar-se o atendimento dos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

A origem da presente autuação está na suposta ocultação dos verdadeiros adquirentes das mercadorias importadas pela Clarion do Brasil, a qual teria efetuado importações sob encomenda da MMC Automotores do Brasil, escondendo quem seria o real comprador. Por sua vez, as pessoas jurídicas envolvidas alegam ter havido importação por encomenda de produtos semi-acabados submetidos ao processo de industrialização pela Clarion do Brasil e só posteriormente vendidos à MMC Automotores do Brasil.

A Fiscalização entendeu que os produtos importados pela Clarion do Brasil para a MMC Automotores do Brasil eram encomendados, em razão dos contratos de fornecimento de produtos celebrados entre ambas, com programação realizada anteriormente às importações, para o abastecimento de peças. Ainda, conforme constou do acórdão recorrido, "*os produtos destinados às montadoras são desenvolvidos especificamente para cada modelo de carro e são sempre vendidos para a sua montagem na linha de produção. Existe ainda cláusula específica no contrato de que os mesmos não podem ser vendidos a terceiros sem autorização da MMC*".

O lançamento da multa prevista no §3º, art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76 deu-se por ter sido informado nas declarações de importação que as operações de internação de mercadorias foram na modalidade direta e não por encomenda.

Restou caracterizado, ainda, nos presentes autos que as mercadorias importadas pela Clarion tratavam-se de produtos semi-acabados que foram industrializados pela mesma e somente depois revendidas à MMC Automotores do Brasil, tratando-se assim de uma compra por encomenda e não importação por encomenda.

No exame do recurso voluntário, partindo do contexto fático acima descrito, o acórdão recorrido deu provimento ao apelo para: (a) cancelar a multa alternativa da pena de perdimento por entender ausentes os pressupostos legais para sua aplicação; (b) afastar a responsabilidade solidária da empresa Clarion do Brasil; e (c) declarar a impossibilidade de cumulação da multa do art. 33 da Lei 11.488/07 com a multa do art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455/76.

Da fundamentação do voto vencedor, pertinente a transcrição dos seguintes trechos:

[...]

*Fixadas essas premissas necessárias ao deslinde da lide, no caso concreto verifica-se que a ora Recorrente foi acusada de ser a “real importadora oculta em parte das importações registradas pela empresa CLARION DO BRASIL LTDA” (CNPJ 03.697.329/000141), no período de 11/09/07 a 18/04/12, razão pela qual a d. Fiscalização entendeu configuradas supostas infrações capituladas no art. 105, inc. XI do Decreto-lei nº 37/66 e art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/02), considerando exigível da Recorrente a multa de 100% sobre o valor aduaneiro da mercadoria (R\$ 34.211.277,07), capitulada no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76 (com a redação dada pelo art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 2010), com imputação de responsabilidade solidária (art. 95, inc. I do Decreto-lei nº 37/66) à importadora que promoveu o desembaraço das mercadorias importadas (CLARION), [...].*

*Inicialmente ressalte-se que já por se tratar de infrações conceituadas por lei como crimes, em cuja definição o dolo específico é elementar (arts. 334, § 3º e 299 do CP), a responsabilidade pelas infrações acusadas no Auto de Infração (art. 105, inc. XI do Decreto-lei nº 37/66 e art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76) é imputável pessoal e individualmente a cada um dos agentes (art. 137 do CTN), aplicando-se o princípio da personalidade ou intratranscendência da sanção constitucionalmente assegurado (art. 5º, XLV da CF/88), que impede que sanção eventualmente aplicada ao infrator ou devedor original se transmita ou se estenda a pessoas alheias à infração, e que foi sintetizado no adágio “nemo punitur pro alieno delicto”.*

[...]

*Dos preceitos retro transcritos já de início verifica-se que para a configuração da infração descrita no primeiro dispositivo capitulado na peça acusatória (art. 105, inc. XI do Decreto-lei nº 37/66), que autorizaria a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa alternativa, a lei descreve uma conduta (desembaraçar mercadoria estrangeira cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso) cujo pressuposto é a comprovação do pagamento em parte dos tributos aduaneiros em razão de artifício doloso, no caso não produzida no Auto de*

*Infração, que se restringe à exigência de multa, sem qualquer exigência adicional de tributos aduaneiros.*

[...]

*Assim, ante a falta de comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado no pagamento apenas parcial dos tributos aduaneiros em razão de artifício doloso, que constitui pressuposto para a aplicação da pena de perdimento e da pretendida multa alternativa, não há como fugir à conclusão de impossibilidade de aplicação da pena, por atipicidade da conduta da Recorrente em relação ao disposto no art. 105, inc. XI do Decreto-lei nº 37/66.*

*Relativamente ao segundo dispositivo capitulado na peça acusatória (art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76), que autorizaria a aplicação da pena de perdimento ou da multa alternativa, verifica-se que a lei descreve uma conduta (ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros desembaraçar mercadoria estrangeira cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso) cujo pressuposto é a comprovação da “ocultação” de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, “mediante fraude ou simulação”.*

[...]

*No caso inocorre quaisquer das hipóteses mencionadas no dispositivo retrotranscrito, eis que inexistente no Auto de Infração excogitado qualquer comprovação de insuficiência no pagamento dos tributos aduaneiros e muito menos em razão de artifício doloso, vez que o referido lançamento se restringe exclusivamente à exigência de multa, sem qualquer exigência adicional de tributos aduaneiros.*

*Da mesma forma não vislumbro a ocorrência de qualquer “ocultação” “mediante simulação” que tivesse por fim prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato relevante para o controle aduaneiro ou para a arrecadação tributária, que justificasse a aplicação da pretendida pena de perdimento.*

*Realmente, com a devida vênia dos doutos entendimentos contrários, os fatos **aduzidos pela Fiscalização** – no sentido de que “os produtos importados pela CLARION DO BRASIL para a MMC” seriam “fruto de encomenda, tendo em vista a existência de programação, realizada anteriormente as importações, para o fornecimento de peças” e de que “mediante a análise dos contratos com as montadoras e das respostas apresentadas pela empresa, conclui-se que a CLARION DO BRASIL, mesmo sabendo que só poderia cumprir suas obrigações contratuais por meio da importação de empresas coligadas localizadas no exterior, optou por não registrar essas operações de importação como sendo por encomenda” – em nada alteraram ou prejudicaram o controle aduaneiro da mercadoria importada ou a sua tributação.*

*Em primeiro lugar porque como esclarece a própria Fiscalização a CLARION internacional é uma sociedade comercial de grande porte, controlada por multinacional japonesa com presença mundial, fabricante*

*de aparelhos automotivos de áudio e vídeo enquanto a CLARION DO BRASIL representa a marca de som automotivo de mesmo nome, importando produtos produzidos principalmente pela fábrica do México e os revende não só para a Recorrente, mas para inúmeras outras grandes montadoras de automóveis, além de estabelecimentos atacadistas e varejistas de equipamentos de som, o que demonstra que a d. Fiscalização conhece e controla perfeitamente a procedência, o destino e a tributação das mercadorias importadas pela empresa brasileira (CLARION DO BRASIL), sendo ainda certo que o mero erro eventualmente cometido no documento aduaneiro, por si só não autoriza a aplicação da pena de perdimento, [...]*

*Em segundo lugar, porque no caso específico dos autos onde a importação foi declarada como sendo por conta própria, quando no entender da Fiscalização, supostamente deveria ser declarada por encomenda, inexistente sequer razão para qualquer simulação ou ocultação da realidade fática retratada na operação de importação em tela, posto que os efeitos tributários e cambiais são os mesmos em ambas as modalidades de importação (conta própria e por encomenda), [...]*

*Em terceiro lugar, ainda quanto aos efeitos tributários da operação (se por conta própria ou por encomenda), também não haveria qualquer interesse relevante para fins de simulação, o fato de ter ocorrido ou não industrialização dos produtos pela importadora (CLARION), pois nos expressos termos da legislação de regência, o fato gerador do IPI ocorre, tanto no “desembaraço aduaneiro” de produto industrializado importado (arts. 46, inc. I e 51 inc. I do CTN, art. 2º, inc. I e §§ 2º e 3º da Lei nº 4.502 de 30/11/64), quanto na subseqüente saída do produto recém nacionalizado pelo respectivo estabelecimento importador (arts. 46, inc. II e 51 inc. II do CTN, art. 2º, inc. II da Lei nº 4.502 de 30/11/64) que, nesta última hipótese equipara-se a estabelecimento produtor para fins de incidência do IPI na operação interna (art. 4º incs. I e II da Lei nº 4.502 de 30/11/64), assim como suas filiais que exerçam comércio de produtos importados, e portanto estão “obrigados ao pagamento do imposto”, como contribuintes originários “em relação aos produtos tributados que, real ou fictamente, saírem de seu estabelecimento” (art. 35, inc. I, alínea “a” da Lei nº 4.502 de 30/11/64), cuja “importância “a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período (cf. art. 25 da Lei nº 4.502 de 30/11/64).*

*Assim, ante a falta de comprovação da “ocultação” “mediante fraude ou simulação”, de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, que constitui pressuposto para a aplicação da pena de perdimento e da pretendida multa alternativa, também não há como fugir à conclusão de impossibilidade de aplicação da pena, por atipicidade da conduta da Recorrente em relação ao disposto no art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76.*

*No que toca à suposta solidariedade passiva da CLARION DO BRASIL, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, aplicável na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela*

*operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.*

*A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.*

*Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta – “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidencia-se o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator [...]*

*Não se inserindo em nenhuma das condutas tipificadas nas normas capituladas na peça acusatória, não há como manter as pretensões fiscais, pois como já assentou a Jurisprudência deste E. Conselho “a aplicação de penalidade depende da verificação suficiente e necessária do fato descrito como infracional, para que o ato a ele afrontoso permita a aplicação da penalidade cominada, em respeito ao princípio da tipicidade cerrada” (cf. Ac. nº CSRF/0201.845 da 2ª Turma da CSRF, Rec. nº 202099209, Proc. nº 10907.000178/9562, em sessão de 11/04/2005, rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer), vez que “a responsabilidade pela introdução clandestina ou irregular no país de mercadoria de procedência estrangeira não pode ser imputada em cadeia a todos aqueles que participaram de transações com elas relacionadas, salvo se comprovada sua participação na prática da irregularidade (precedentes: Acórdãos nºs 20162.893/84 e 20200.517/85, entre outros). (...)” (Ac. nº 20166.430, de 04/07/90, da 1ª Câm. do 2º CC DOU de 08/06/95, pág. 8288), in casu incomprovada.*

*[...]*

*Isto posto, impetro vênia ao relator para divergir de seu brilhante voto e, em face das razões retro expostas votar no sentido de DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a r. decisão recorrida e cancelar a multa alternativa de perdimento porque aplicada na ausência dos pressupostos legais.*

Por sua vez, os paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional não guardam similitude fática com o caso dos autos, tendo em vista que não tratam da questão da importação por encomenda no contexto de aquisição de mercadorias pelo importador para emprego no seu próprio processo de industrialização.

O acórdão paradigma nº 3102-01.414 trata de operação de importação realizada por pessoa jurídica com emprego de recursos financeiros de terceiro, para quem as mercadorias foram remetidas logo após o desembaraço aduaneiro. A hipótese descrita gera presunção legal de interposição fraudulenta, nos termos do art. 23, §2º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, situação fática totalmente diversa daquela constante nos presentes autos, em que a importação deu-se pela Clarion do Brasil com recursos próprios, girando a discussão em torno de ter sido importação por encomenda ou para posterior revenda.

Seguem trechos do acórdão paradigma a evidenciar a ausência de similitude fática com o caso em apreço:

[...]

*Nesse Relatório lavrado em 2008, no item 2 (Das irregularidades apuradas motivadoras do perdimento aqui aplicado), informa-se que a fiscalizada foi usada para encobrir operações da empresa TBI DO BRASIL, verdadeira adquirente dos produtos importados através das DI's acima citadas. Essas importações teriam sido todas financiadas pela TBI DO BRASIL, sendo a ela remetidas logo após o desembaraço, conforme análise das notas fiscais de entrada e de saída da ALFA COMERCIAL, emitidas em número seqüencial e com as mesmas quantidades, conforme fls. 118 a 137, 166 a 175, e 198 a 200.*

[...]

O recurso especial de divergência pressupõe a indicação de caso semelhante ao que se discute nos autos, e ao qual, no entanto, tenha sido atribuída solução jurídica diversa. Da análise dos casos confrontados, verifica-se que o acórdão nº 3102-01.414 não pode ser considerado como paradigma porque trata de situação fática diferente dos presentes autos. A conclusão diversa a que chegou o paradigma não se deu em razão de interpretação de lei, mas sim por estar diante de contexto fático diverso daquele aqui verificado.

De outro lado, o acórdão nº 3102-002.195, também indicado como paradigma pela Fazenda Nacional, traz decisão que se pauta na efetiva ocorrência de interposição fraudulenta, hipótese afastada no caso em exame, e por isso igualmente não se presta a comprovar a divergência jurisprudencial. No caso do acórdão paradigma, houve a cessão do nome de pessoa jurídica para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, *in verbis*:

#### **Relatório**

[...]

#### **CESSÃO DO NOME DA PESSOA JURÍDICA COM VISTAS NO ACOBERTAMENTO DOS REAIS INTERVENIENTES OU BENEFICIÁRIOS**

*A empresa Maraccini Comercial Exportadora e Importadora Ltda é empresa interposta em operações de comércio exterior, que atua como mera prestadora de serviços de importação para a real adquirente das mercadorias importadas, a empresa Alpunto. A Maraccini cedeu seu nome para aparecer nas declarações de importação como a adquirente das mercadorias, quando o correto seria a empresa Alpunto figurar como o real adquirente.*

[...]

#### **Voto**

[...]

*Sopesando os elementos trazidos pelo Fisco e os contrapontos apresentados pela defesa, sou levado a crer que, de fato, tenha-se configurado a infração imputada à Recorrente.*

*Desde logo, percebe-se flagrante omissão em relação à vinculação existente entre exportador estrangeiro, empresa Imbera, e a empresa Alpunto, adquirente das mercadorias no mercado interno, ambas pertencentes ao Grupo Femsa. Como é de sabença, a existência de vinculação entre o importador e o exportador pode ser razão impeditiva para aplicação do primeiro método de valoração aduaneira.*

[...]

*Também a capacidade econômico-financeira da atuada remete a um dano. Como ficou claro no Relatório Fiscal, quem detém poder econômico para fazer frente às importações é a empresa Alpunto. A Recorrente, ao contrário do que afirma, tinha habilitação para importar apenas 22.000,00 dólares americanos para período de seis meses.*

[...]

Portanto, inexistindo similitude fática entre os acórdãos recorrido e os apontados como paradigmas não há que se falar em divergência, tendo em vista que não se pode aplicar aos casos a mesma solução jurídica.

Com relação ao acórdão nº 3802-000.925, por tratar tão somente da responsabilidade do importador ostensivo, tem sua análise prejudicada, pois se não há discussão quanto à penalidade a ser aplicada, muito menos há de se adentrar sobre quem a mesma deverá ou não recair.

Diante do exposto, pela ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional, não deve ser conhecido o recurso especial do Procurador.

Admitido, porém, o recurso especial, passamos à análise do mérito do recurso especial.

### **Mérito**

Transposta a questão da admissibilidade deste recurso, tendo sido admitido em parte, necessário adentrar-se à análise do mérito.

Centrar-se-á a controvérsia na análise da matéria referente à necessidade de comprovação do dano ao erário para aplicação da pena de perdimento (art. 23 do DL 1.455/76).

A partir da breve contextualização do litígio, passa-se ao exame individual das matérias objeto do recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do acórdão de total provimento do recurso voluntário.

Quanto à necessidade de comprovação de dano ao erário para aplicação da pena de perdimento, o acórdão recorrido decidiu que " [...] ante a falta de comprovação da "ocultação" "mediante fraude ou simulação", de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, que constitui pressuposto para a aplicação da pena de perdimento e da pretendida multa alternativa, também não há como fugir à conclusão de impossibilidade de aplicação da pena, por atipicidade da conduta da Recorrente em relação ao disposto no art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76".

Entende-se não merecer reparos a decisão recorrida.

Depreende-se da documentação constante nos autos, terem sido os produtos autuados importados pela Clarion na forma semi-acabada e submetidos a processo de industrialização complementar em território brasileiro, para aperfeiçoamento e atendimento às especificações do contrato celebrado com a MMC Automotores do Brasil. Portanto, a Clarion vendeu para a MMC mercadorias por ela produzidas com o emprego de insumos de importação própria.

Conforme entendimento da própria Receita Federal, exposto na Solução de Consulta nº 9, de 31 de março de 2010, a encomenda de mercadorias para posterior revenda, como é o caso dos autos, ainda que atendendo a especificações do encomendante, não está sujeita às regras da IN SRF 634/2006, *in verbis*:

*IMPORTAÇÃO PARA ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. REQUISITOS. BENS IMPORTADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE. A importação de bens de produção destinados à atividade industrial do importador, ainda que adquiridos no exterior mediante especificações da pessoa jurídica a quem será vendido o produto final, está fora do campo de incidência da IN SRF nº 634/2006, cujos procedimentos de controle são aplicáveis à importação de mercadorias destinadas a revenda a encomendante predeterminando.*

*(DISIT/SRRF02 - Solução de Consulta nº 09, de 31 de março de 2010)*

Na análise de caso similar ao que ora se discute, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento proferiu o acórdão nº 3403-002.842, cuja ementa e fundamentos do voto passam a integrar essa decisão, *in verbis*:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011*

*NULIDADE. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. INEXISTÊNCIA.*

*Sendo a prova trazida na autuação, permitindo a defesa, não há nulidade processual. A insuficiência probatória não se relaciona à nulidade, mas a eventual insubsistência da autuação.*

*DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.*

*Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.*

*Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.*

#### **Voto**

[...]

*Ao tempo em que se afasta a nulidade, há que acordar com as recorrentes quando afirmam que a autuação fulcra-se somente no contrato e na resposta ao questionário, não constando do presente processo nenhuma consideração em relação ao processo produtivo da empresa, ou efetiva diligência realizada a seu(s) estabelecimento(s).*

*A única parte da autuação que trata de matéria probatória é a intitulada “Da motivação da Ação Fiscal” (fls. 41 a 49).*

*Em tal tópico, não se questiona a capacidade financeira e operacional da CLARION (nem que não tenha sido ela a efetiva pagadora das importações, o que já descarta a presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), e não se discute o valor aduaneiro das operações (que é acatado pelo fisco na autuação, sem questionamento ao vínculo entre as empresas importadora e exportadora), nem eventual ausência de recolhimento de tributos. Limita-se o autuante a afirmar que “este tipo de infração pode ser usado como artifício para afastar obrigações tributárias principais e acessórias já citadas anteriormente”, e que interfere na avaliação de risco da operação, prejudicando a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior.*

*Sobre a interferência na avaliação de risco, parece não guardar muita coerência lógica com o caso concreto, visto que a empresa tida como ocultada (HONDA) apresenta menor grau de risco que a tida como ocultante (CLARION), por estar habilitada à Linha Azul despacho aduaneiro expresso, que garante preferência de canal verde e tempos mais céleres para o despacho. Aliás, as empresas habilitadas à Linha Azul o são exatamente por se identificar em suas operações reduzido grau de risco. Mais sentido faria se a HONDA utilizasse os benefícios da Linha Azul para tornar mais céleres importações de empresas não habilitadas (em que pese, no RECOF, regime ao qual a HONDA é habilitada, isso ser possível, podendo o fornecedor da montadora obter as vantagens do regime sem ser habilitado, desde que autorizado pela montadora, cf. art. 59 da Lei no 10.833/2003 e Instrução Normativa RFB nº 1.291/2012).*

*Em relação ao dano ao Erário (e sua relação muitas vezes confusa com falta de recolhimento de tributos), há que se apurar arestas tanto na argumentação expendida na autuação quanto na levantada em sede recursal. A aplicação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não demanda demonstração de qual tenha sido o dano ao Erário. Uma leitura sistemática do referido art. 23 (aqui já transcrito) afasta o equívoco, pois é cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas*

*afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).*

*Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”), como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):*

*“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)*

*Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF n.º 2.*

*Nesse sentido tem acordado unanimemente esta turma.*

*Passemos, então, ao conjunto probatório apresentado, inicialmente analisando as cláusulas do contrato celebrado entre a CLARION e a HONDA, cabendo destacar que a íntegra do contrato (com suas 31 cláusulas) consta às fls. 99 a 112.*

*Cabe, já de início, destacar que o contrato traz a logomarca da HONDA no cabeçalho da primeira folha, e guarda características de contrato-padrão para compra de peças e/ou insumos pela montadora, visto que os campos referentes à HONDA estão pré-preenchidos e os da outra contratante (CLARION) são manuscritos. E a leitura do contrato não deixa dúvidas de que a HONDA (designada como COMPRADORA) estabelece requisitos para o fornecimento de peças e insumos para veículos pela VENDEDORA (no caso, a CLARION). São no contrato disciplinados temas como preço, entrega, embalagem e transporte, avaliação, faturamento e cobrança, especificações, garantias, confidencialidade, exclusividade, prazo e rescisão, e jurisdição.*

*A autuação funda-se em 7 cláusulas do contrato:*

*“CLÁUSULA 6.1 - A entrega das Peças ou Insumos, quando ocorrer continuidade do fornecimento, será estabelecida pela PROGRAMAÇÃO DE COMPRAS, que a COMPRADORA emitirá comprador emitirá automaticamente e consecutivamente, na medida de suas necessidade de suprimento.*

*CLÁUSULA 6.2 A PROGRAMAÇÃO DE COMPRAS estabelece as quantidades consideradas como encomenda, firme ou previsão estimada, e os*

*prazo e/ou datas de entrega, condições essas que fazem parte integrante da ORDEM DE COMPRA.*

*CLÁUSULA 9.1 A fabricação e controles necessários das peças ficam vinculados às especificações e instruções entregues pela COMPRADORA, na ocasião da confirmação e envio da ORDEM DE COMPRA.*

*CLÁUSULA 9.3 A VENDEDORA deverá entregar as Peças ou Insumos estabelecidos na ORDEM DE COMPRA e/ou na PROGRAMAÇÃO DE COMPRAS, somente após a aprovação, em documento próprio da COMPRADORA, autorizando a fabricação do lote de produção.*

*CLÁUSULA 12.1 As Peças ou Insumos entregues à COMPRADORA pela VENDEDORA, deverão estar de acordo com cada um ou mais dos seguintes elementos: desenhos, especificações, normas de qualidade ou quaisquer outras normas e informações similares a serem designadas pela COMPRADORA (doravante referidos coletivamente como “Especificações”).*

*CLÁUSULA 13.2 No caso de alterações nas especificações efetuadas pela COMPRADORA, as Peças ou Insumos anteriormente produzidas pela VENDEDORA e cobertas pelo PROGRAMA DE COMPRAS, deverão ser absorvidos pela COMPRADORA.*

*CLÁUSULA 20.1 A VENDEDORA não deverá vender ou transferir a terceiros, nem fazer uso das peças que entrem em qualquer das categorias seguintes, por qualquer que seja o motivo, a menos que aprovado de outras maneira, por escrito, pela COMPRADORA.*

*I) As Peças fabricadas de acordo com as especificações fornecidas pela compradora; ou*

*II) As Peças marcadas com denominações comerciais ou marca registrada da COMPRADORA, ou que estão embrulhadas ou contidas em tais embalagens, pacotes ou recipientes marcados com quaisquer das denominações comerciais ou marca registrada da COMPRADORA.”*

*A partir de tais cláusulas, o fisco afirma que “fica claro que os produtos vendidos pela CLARION DO BRASIL à HONDA são resultado de prévio acordo (encomenda)”, e que “o termo ‘encomenda’, inclusive, consta expressamente dos contratos” (referindo-se à Cláusula 6.2). Complementa concluindo que “quem não pode vender seus produtos livremente, como a CLARION DO BRASIL não pode se intitular importador comum e fazer declarações às alfândegas como se fosse, de fato, o dono do negócio”.*

*Em sede recursal, argumenta-se que o contrato foi equivocadamente interpretado pela fiscalização, pois é um contrato de fornecimento, e não para importação (no contrato consta inclusive que a CLARION presta serviços de garantia dos bens fornecidos).*

*É de se destacar que nesse aspecto assiste razão às recorrentes, pois a presença da palavra “encomenda”, no contrato, não parece ter sido inserida para fazer referência à “importação por encomenda”, mas a fornecimento sob encomenda (aliás, sequer há menção a importação no contrato). A HONDA contratou a CLARION para fornecer-lhe mormente equipamentos de som automotivo segundo as especificações que estabeleceu, adequadas a*

*seus veículos, sendo, pelo contrato, aparentemente irrelevante se tais aparelhos são ou não importados.*

*Diante do modelo/padrão de contrato, não se crê que sejam diferentes as contratações com outros fornecedores da empresa (assim como não se crê que sejam diferentes as contratações de fornecimento desse e de outros fornecedores a outras montadoras). Em síntese, nada no contrato que sugira necessariamente a intenção de que alguém importe mercadorias no exterior sob encomenda da montadora, e/ou a oculte, mediante fraude ou simulação.*

*Em sede recursal, sustenta-se que a CLARION importa aparelhos de som automotivos, entre outros, promove operações de industrialização, adequando tais aparelhos às especificações das montadoras (e de cada modelo de veículo), testa os equipamentos (alguns inclusive com apoio de equipamento externo, pois são aparelhos sem visor LCD, tendo em vista que os visores estarão centralizados no painel do carro ao qual serão acoplados), e depois os vende às montadoras, não podendo se falar aí que houve propriamente uma “revenda”, mas sim uma “venda”, pois o produto vendido não mais se encontra no estado em que foi importado, por ter passado por processo de industrialização.*

*A fiscalização, ao agregar como prova o contrato e as respostas aos questionário, entendeu-os suficientes, e parece não ter se preocupado em verificar se havia um processo industrial, sustentando-se na autuação que a CLARION “importa produtos produzidos (sic) principalmente pela fábrica do México e revendendo-os principalmente para as grandes montadoras de automóveis, como HONDA e MITSUBISHI (sic), além de estabelecimentos atacadistas e varejistas de equipamentos de som”. Tal afirmação parece incongruente com a cláusula contratual 9.1, trazida na autuação, que dispõe que “a fabricação e os controles necessários das peças ficam vinculados às especificações e instruções entregues” pela HONDA, ou com a garantia de qualidade (cláusula 14, inclusive com a realização de testes em cada fase do processamento e fabricação 14.4).*

*A documentação anexada desde a fase de impugnação (com laudos incluindo etapa a etapa de produção, acompanhados de fotos, explicações detalhadas de procedimentos, e de registros contábeis que atestam ter havido suspensão de IPI para operação de industrialização pela CLARION, no Brasil) torna inequívoca a existência de processo industrial, pela CLARION, após as importações, e antes do fornecimento do produto final à HONDA. A existência de processo industrial é inclusive acatada pelo julgador de piso, que, no entanto, a desconsidera, sob o seguinte argumento:*

*“Os pareceres conclusivos apresentados para os diversos produtos importados já demonstram que são realizados processos industriais.*

*(...)*

*O fato de haver agregação física nas mercadorias objeto da autuação é irrelevante para descaracterizar a modalidade “importação por encomenda”.*

*A empresa HONDA a (sic) responsável tanto pela importação, quanto pelo destino final do produto importado. A bem dizer os produtos eram beneficiados, montados e recondicionados no mercado interno pela CLARION DO BRASIL também por força de contrato, com a finalidade de atender a demanda da HONDA.*

*A submissão dos bens importados a um processo de industrialização não descaracteriza o fato de ser uma importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante previamente determinado, face a legislação aplicável.”*

*Adiciona o julgador de piso que “a dar azo à argumentação apresentada, seria muito simples e corriqueiro conseguir burlar toda construção legal de mais de uma década para a constituição de controles aduaneiros rigorosos em relação à pessoa jurídica importadora/exportadora no mercado nacional”, citando como exemplo uma operação em que o importador adquire o bem e o acondiciona em nova caixa, com sua etiqueta, “industrializando” os bens importados.*

***Há que se aclarar que não é recomendável apreciar um comando normativo a partir de conjecturas sobre sua burla, assim como soaria extremado apresentar exemplos em que o grau de industrialização tornasse bizarro chamar a operação seguinte de “revenda”. É exatamente esse o papel da fiscalização: investigar, diligenciar, apurar, a ponto de desenquadrar o processo tido como “industrial”, mas que era somente de “maquiagem”. É preciso apurar qual é a sistemática utilizada nas contratações pelas montadoras, contextualizar os contratos, com leitura isenta.***

*Lendo as mesmas normas sobre importação por encomenda relacionadas pelo autuante, não nos parece que palavra “revenda” possa ser empregada para uma venda de bem diverso daquele que foi importado, ou do bem importado após processo de industrialização, como sustenta o julgador de piso (que discorda da afirmação de que só há “revenda” se a mercadoria ainda estiver no estado em que foi importada). Endosse-se ainda que a matéria sequer é discutida na autuação, que toma a operação como “revenda” ao sequer averiguar se houve industrialização (ainda que o contrato e as respostas ao questionário para isso apontassem), e emprega indistintamente os termos “venda” (v.g. fl. 42) e “revenda” (v.g. fl. 43).*

*Imaginar que o legislador, ao tratar de importação por encomenda, usou o termo “revenda” para abarcar também a “venda” não nos parece adequado, além de constituir alargamento do conteúdo da expressão para fins de penalização. Mas bastaria a fiscalização investigar o caso, eventualmente comprovando que de fato até a industrialização se tratava de uma simulação, para descaracterizar a operação, que seria uma efetiva “revenda”, disfarçada de “venda”. Repita-se, sem embargo, que não foi essa a atitude tomada no presente processo, restando deficiente o arsenal probatório da fiscalização nesse sentido.*

*A própria cláusula de exclusividade, que veda a revenda (ali também tratada com atecnia terminológica), largamente utilizada na autuação, foi lida de forma parcial, à luz do contrato de fornecimento. Lendo o texto da cláusula, percebe-se que nada impede a venda a terceiro de uma peça antes (ou fora) do atendimento das especificações (recorde-se que várias das especificações são cumpridas no País, durante o processo de industrialização pela CLARION), desde que não esteja marcada pela HONDA. A cláusula não ampara a “teoria do domínio do fato”, sustentada também com exclusividade no julgamento de piso (e sequer ventilada na autuação).*

*O questionário, elaborado pela fiscalização, e que consiste nas seguintes perguntas efetuadas à CLARION, já adicionadas das respostas (excertos dos*

textos de fls. 45 a 47), constitui a segunda (e última fonte probatória indicada na autuação):

“1) Descrever detalhadamente como funcionam as operações de importação da Clarion, especialmente as de peças automotivas destinadas as (sic) montadoras de veículos.

Resposta: (...) Periodicidade: Os pedidos (plano de embarque) são realizados através (sic) de uma planilha Excel revisada semanalmente (toda sexta-feira) e enviado por e-mail para a pessoa responsável pela programação na fábrica. Essas revisões periódicas e em um curto espaço de tempo se deve (sic) a oscilação de pedidos das montadoras).

Desembaraço: todas as importações da Clarion são removidas (DTA) para um entreposto na cidade de Suzano (CRAGEA). Lá a importação é registrada através (sic) da DI e é liberada para entrega na Clarion em São Paulo.

2) Além das montadoras, a quem se destinam as mercadorias importadas pela Clarion?

Resposta: Além das montadoras, alguns modelos de produtos são comercializados no setor de peças e acessórios (P&A) das próprias montadoras, aquelas que preferem que os produtos sejam montados por decisão dos seus clientes não na (sic) linha de produção.

3) As peças importadas para as montadoras são específicas para cada linha de automóvel ou são genéricas e podem ser utilizadas em qualquer veículo? As montadoras definem as especificações de cada produto que deseja (sic) adquirir?

Resposta: Em relação às montadoras todos os produtos são desenvolvidos especificamente para cada modelo de carro que obedecem uma série de requisitos mínimos para serem homologados pelas mesmas (sic). Quanto ao mercado P&A esses produtos são mais genéricos e podem ser utilizados em quaisquer veículos.

4) Os produtos vendidos às montadoras destinam-se à linha de produção de veículos novos ou ao mercado de reposição?

Resposta: Em relação às montadoras, sempre vendidos para sua montagem na linha de produção.

5) Como são estabelecidos os preços dos produtos finais?

Resposta: Seguem o critério de: custo do produto descarregado no Brasil adicionando-se custos de produção, custos fixos, mais a margem de lucro desejada e os impostos, conhecido como 'gross up'.

6) Como são feitos os pedidos de compras das montadoras à Clarion? Há alguma antecedência mínima ou existe um planejamento mensal com tipos e quantidades de mercadorias a serem entregues?

Resposta: Forecast: Periodicamente (mensalmente ou bimestralmente) a montadora envia por e-mail uma planilha com Excel com o Plano de Suprimentos (para o ano todo) com as alterações e variações realizadas no planejamento. Pedidos firmes são realizados semanalmente através (sic) de EDI (Electronic Data Interchange) Portal que facilita a troca (através (sic) de uma rede de dados) de documentos EDI entre parceiros comerciais.

(...)

*7) Quando são efetuados os pagamentos dos produtos vendidos pela Clarion? Há algum adiantamento?*

*Resposta: Por termos 90% de nossas compras centralizadas nas empresas ELECTRONICA CLARION SA DE CV e CLARION TOKYO CO, todos os pagamentos obedecem aos prazos de 120 (cento e vinte) dias e 90 (noventa) dias, respectivamente, sem a prática de adiantamentos.” (grifos no original)*

*Lendo as respostas da empresa CLARION às perguntas elaboradas pelo fisco, parece que as partes estavam preocupadas com coisas distintas. Veja-se a pergunta 7, na qual o fisco parecia querer saber se as montadoras (v.g. HONDA) adiantavam recursos para as importações da CLARION. A empresa interpretou que a pergunta se referia aos pagamentos que ela (CLARION DO BRASIL) efetuava às empresas CLARION estrangeiras, sequer mencionando a montadora. Inconclusiva, assim, a resposta, a demandar aprofundamento, para o correto enquadramento de eventual atuação.*

*As perguntas 1 a 4, e 6, buscam aprofundar o que já derivava do contrato de fornecimento, vinculando as operações de fornecimento a importações. De fato, a CLARION recebia pedidos das montadoras (contrato de fornecimento) e importava peças, desembaraçando-as ela própria, em seu nome, levando-as para seu estabelecimento. Como se depreende da resposta à pergunta 5, em seu estabelecimento havia processo industrial (caso contrário, não haveria que se falar em custos de produção). E, conforme resta documentado no presente processo, após o processo industrial a mercadoria era vendida à HONDA (ou a outras montadoras). Novamente a resposta demandaria aprofundamento, não efetuado pela fiscalização.*

*Não pode o fisco, diante de casos que classifica como “interposição fraudulenta”, olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos. Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo.*

*Em suma, a atuação é extremamente feliz ao expor todo o histórico das construções legislativas visando a dificultar/coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas, mas não logra êxito em encaixar em tal arcabouço o caso concreto que analisa, e peca por não compreender a dimensão do ônus probatório que lhe incumbe, acomodando-se em interpretar excertos (ainda assim de forma incompleta/descontextualizada) de contrato de fornecimento e de questionário enviado a uma das atuadas.*

*Nas atuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.*

*Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento aos recursos voluntários apresentados, sendo improcedente a atuação.*

Rosaldo Trevisan

*(grifou-se)*

Nacional. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

**Voto Vencedor**

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Entendo que as particularidades levantadas pela il. Relatora não são suficientes para afastar a comprovação do dissídio jurisprudencial.

É fato, enquanto no acórdão recorrido considerou-se imprescindível, para a caracterização da infração e aplicação da penalidade, a comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de “artifício doloso”, no primeiro paradigma entendeu-se que, para a aplicação da mesma legislação, a responsabilidade independeria da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A só ocultação do real adquirente constituiria dano ao Erário.

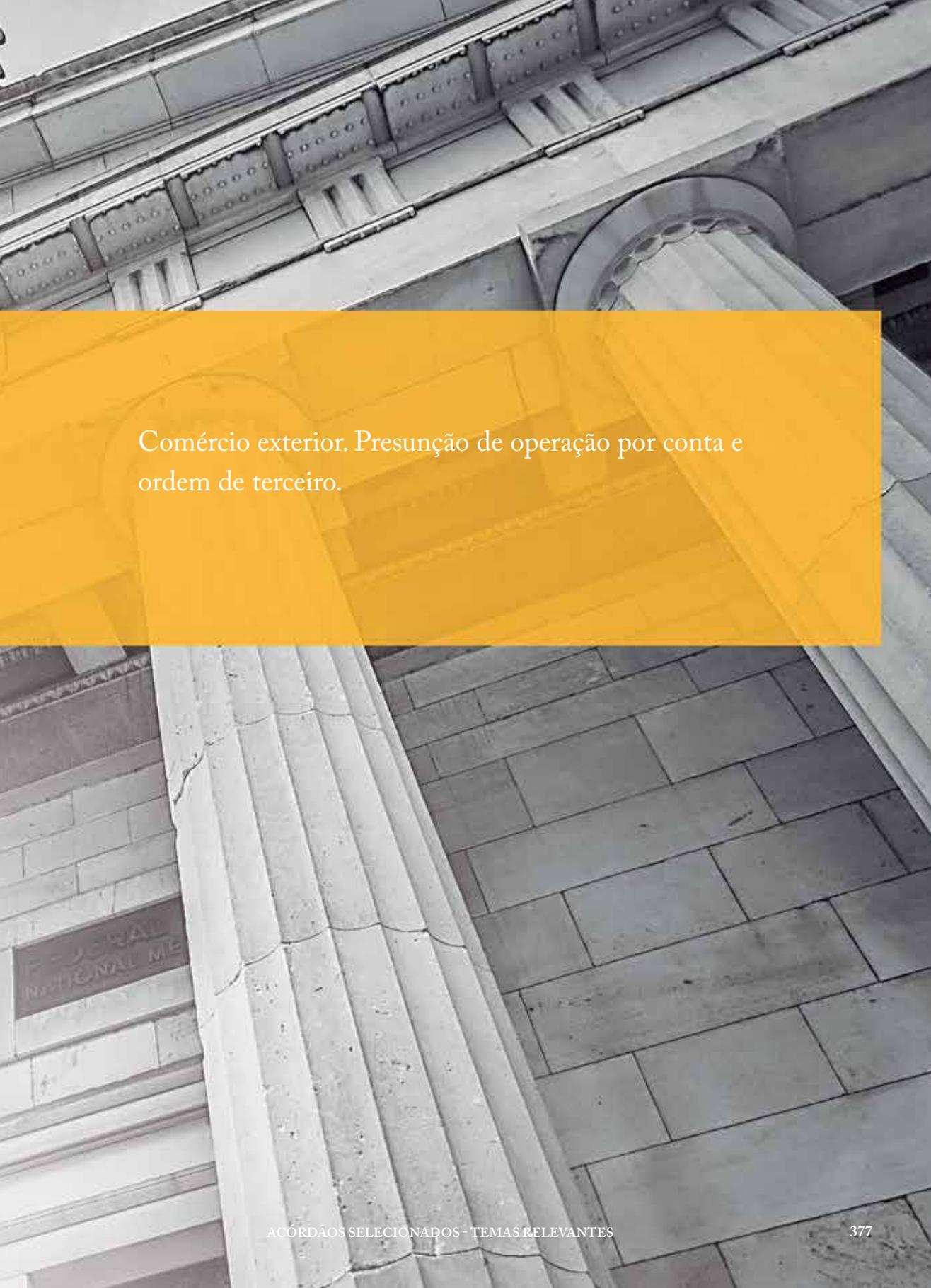
A divergência, portanto, é cristalina.

Forte nessas razões, entendo que o recurso especial interposto pela Procuradoria deve ser conhecido.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza





Comércio exterior. Presunção de operação por conta e ordem de terceiro.





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

**Processo n°** 12466.003153/2010-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.059 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2016  
**Matéria** Multa Aduaneira  
**Recorrente** GEMAX TRADING COMPANY S/A e JRM-INVESTIGAÇÕES IMUNOLÓGICAS S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 26/08/2005 a 21/06/2006

Ementa:

**DECADÊNCIA. PENALIDADE ADUANEIRA.**

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o artigo 139 do Decreto-Lei no 37/1966.

**ADIANTAMENTO DE RECURSOS FINANCEIROS PARA FINANCIAR OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. PRESUNÇÃO DE OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. LEI Nº 10.637/2002, ARTIGO 27**

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.**

Considera-se fraudulenta a ocultação intencional do real adquirente nas operações presumidas por conta e ordem, consistindo em dano ao Erário, de acordo com o artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976. A pena de perdimento será convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
 Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário vinculado às Declarações de Importação registradas anteriormente a 06/12/2005, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Lenisa Rodrigues Prado que davam integral provimento,.

*(assinado digitalmente)*

**Ricardo Paulo Rosa**  
Presidente

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**  
Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

## Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para aplicação da multa substitutiva de pena de perdimento, pela prática de ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta na importação, definida como dano ao erário, lavrado em face de GEMAX TRADING COMPANY S/A como importador e contribuinte e de e JRM-INVESTIGAÇÕES IMUNOLÓGICAS S.A, como real adquirente e responsável solidária.

A GEMAX registrou declarações de importação - DI - na modalidade direta (por sua própria conta e ordem) no período de 26/08/2005 a 21/06/2006. Inicialmente, foi aberto procedimento especial de controle aduaneiro e de revisão de habilitação no comércio exterior, tendo a GEMAX não apresentado documentos que demonstrassem a origem e aplicação dos recursos financeiros, razão pela qual foi instaurado o procedimento previsto na IN SRF 228/2002, de acordo com o §3º do artigo 21 da IN SRF nº 650/2006.

Em procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, previsto na IN SRF 228/2002, apurou-se a prática de ocultação do real adquirente - JRM -, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, em razão do seguinte:

1. A GEMAX não possuía capacidade financeira e econômica para fazer frente ao volume de importações por ela transacionado devido a:

a. movimentação em torno de R\$ 30.000.000,00 de 2005 a 2007, para capital social da ordem de R\$ 50.000,00 (aumentados para R\$ 400.000,00 no quarto trimestre de 2006, decorrentes de lucros acumulados);

b. aumento de capital social por reavaliação de bens, adquiridos por R\$ 45 mil e reavaliados para R\$ 2.774.000, em datas próximas, não havendo qualquer aumento de disponibilidade financeira;

b. lucro líquido auferido no período foi em torno de R\$ 980.000,00, muito inferior ao volume transacionado;

c. Inexistência de quaisquer empréstimos e financiamentos tomadas de terceiros, conforme confirmados pela recorrente;

2. As operações somente puderam ser viabilizadas mediante adiantamentos de caixa recebidos pelos reais adquirentes para liquidação de contratos de câmbio e pagamentos dos tributos pagos no registro da DI, configurando a aplicação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002;

3. Por várias vezes, a emissão das notas fiscais de venda era realizada no mesmo dia da emissão das notas fiscais de entrada, revelando giro imediato do estoque, indicando a encomenda da mercadoria;

4. A GEMAX é uma empresa de pequeno porte que atua, basicamente, como prestadora de serviços de comércio exterior, incluindo logística e financeiros, conforme informação colhida no próprio site da empresa, que jamais importa com ânimo próprio, mas por conta e ordem ou por encomenda;

5. As vantagens financeiras oferecidas pela GEMAX em seu site se coadunam com os objetivos pretendidos com a prática da ocultação do real adquirente: ausência de agregação de margem de lucro, implicando redução de carga tributária, redução de 33,3% no ICMS, com menor alavancagem dos tributos subsequentes (PIS, Cofins, ICMS), menor alavancagem do IPI, com recolhimento feito pela GEMAX sobre o custo da mercadoria e não sobre o preço de venda ao consumidor final.

6. Todas as vendas eram realizadas pelo custo das mercadorias pagas ao exportador, acrescido dos tributos pagos na importação e nacionalização e incidentes na venda ao mercado interno;

7. Todo o lucro obtido pela GEMAX decorre do FUNDAP que consiste em diferimento no pagamento do ICMS incidente na importação, financiamento de longo prazo de cerca de 70% do ICMS recolhido, com juros fixos a 1% a.a., com carência de 5 anos e mais 20 anos para amortização e realização de leilões de recompra de dívida, com existência de liquidação de contratos, por 10 a 15% do saldo devedor, em média;

8. A GEMAX vendia à JRM produtos com alto grau de especificidade e valor agregado, indicando tratar de venda encomendada;

9. A ocultação da JRM propiciaria: usufruir indiretamente dos benefícios do FUNDAP (incentivo fiscal no âmbito do ICMS no Espírito Santo); não se submeter aos procedimentos de habilitação no comércio exterior (IN SRF 650/2006); fugir ao controle da RFB quanto à avaliação dos riscos das operações de importação (parametrização), levando-se em conta o perfil histórico e cadastral - artigo 21 da IN SRF nº 680/2006.

Ao final foi elaborada representação fiscal para fins penais.

Em impugnação, a GEMAX pediu:

"a) *DEVOLVA* o prazo para a impugnação do presente auto de infração, a ser contado a partir do dia em que a requerente

receber de volta todos os seus livros e documentos fiscais, ora em poder da Administração, consoante demonstrado nos itens 16/33 e doc04;

b) Sucessivamente ao pedido (a) acima, RECONHEÇA A DECADÊNCIA das DI's objeto do auto de infração, vez que este foi lavrado/jnais de 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, no termos do Acórdão n° 17-39091, de 13/01/2010, des'a e. DRJ (transcrito no item 81, acima);

d) Sucessivamente ao pedido (b) acima, ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração, por impedimento do AFRF, nos termos da Portaria RFB n° 11.371/2007, artigos 2° c/c 12 c/c 14 e 15, parágrafo único (transcritos nos itens 34/36, acima), nos termos do Acórdão n° 302- 37.093, do 3. Conselho de Contribuintes (transcrito no item 47, acima)

c2) Alternativamente ao pedido ( d ) acima, ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração, em decorrência da impossibilidade de se estender conclusões de outros processos administrativos à todas as importações do contribuinte;

c3) Alternativamente ao pedido (c2) acima, ANULE o lançamento do crédito referente às DI's em relação às quais o auto de infração não descreve nenhuma irregularidade, considerando o disposto no artigo 10, inciso III e no artigo 59, ambos do Decreto n° 70.235/72, bem como o fato de o Fisco não ter afastado a declaração e comprovação do importador de que obteve financiamento para gerir suas atividades no período em que foram realizadas as importações objeto dos autos, nos termos do Acórdão n° 07-21519, de 15/10/2010, da e. 2. Turma desta e. DRJ (transcrita no item 59, acima) e JULGUE improcedente o auto de infração relativo à DI n° 05/0384131-0.

d) Sucessivamente ao pedido (c) supra, julgue IMPROCEDENTE o presente auto de infração, uma vez que:

d1) restou comprovado que a Impugnante tinha origem de recursos para suas operações, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3% (does. 14) e que o capital social das S.A. não guarda relação direta com a origem dos recursos utilizados no comércio exterior;

d2) Também porque o presente restou comprovado que a Impugnante tinha origem de recursos para suas operações, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3% (does. 14);

d3) Também porque a Receita não comprovou que houve adiantamentos por parte do destinatário em relação a maior parte das DI's e, em relação à DI n° 05/1138670-7, restou comprovado que a Impugnante tinha origem para a operação, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3% (does. 14);

*d4) Também porque inexistente o dolo específico de fraudar, nos termos detalhados no item 229, supra e nos termos da solução de consulta nº 05/01/2010 (transcrita no item 231, acima), assim como dos Acórdãos n.ºs 302-39.026 e 102-48607 do CARF (transcritos no item 278.1, acima)*

*d5) Também porque as operações foram feitas na modalidade por encomenda, consoante comprovado pelos Relatórios de Margem de Lucro, acostados como doe. 14, e as operações são anteriores à IN SRF nº 634/06, aplicando-se, em consequência, o disposto no artigo 417, 418 e 483 do Código Civil e/c artigo 313 do RPI; o princípio da irretroatividade da norma penal tributária (Acórdãos DRJ n.ºs 07-19.952, de 21/05/2010 e 08-14514, de 28/11/2008), bem como o entendimento das Soluções de Consulta nº 45, de 05/02/1999 (item 244, acima) e 05/07/01/2010 (item 268, acima), e da exposição de motivos da MP nº 267, convertida na Lei nº 11.281/06 (transcrita no item 245, acima);*

*e) Sucessivamente ao pedido (d) supra, julgue IMPROCEDENTE o presente auto de infração, uma vez que a pena aplicável seria multa diversa (art. 33 da lei nº 11.488/2007), nos termos da Orientação COANA/COFIA/DIFIA (transcrita no item 292, acima) e consoante Acórdãos DRJ n.ºs 17- 25849, de 17/06/2008, e 17-26798, de 13/08/2008 (item 295, acima); e,*

*f) Sucessivamente ao pedido (e) supra, que baixe o feito em diligência solicitando esclarecimentos e/documentos à Impugnante para posterior análise desta impugnação, nos termos do artigo 16, § 4.º do Decreto nº 70.235/72, considerando-se em especial o cerceamento do direito de defesa e a impossibilidade de juntar os livros contábeis como prova documental, por estarem de posse do fiscal autuante (doe. 04).*

Pugnou, ainda, pela ulterior juntada de documentos, e solicitou que o resultado do julgamento dessa impugnação seja pessoalmente comunicado à Dra. Iliana Benjô, inscrita na OAB/RJ sob o nº 103.345, com escritório à Av. Rio Branco, nº 245, grupo 1401, Centro, Rio de Janeiro, RJ.

Por seu turno, a JRM impugnou o lançamento alegando:

1. A decadência relativa aos lançamentos ocorridos cinco anos antes da ciência do Auto de Infração, ocorrida em 06/12/2010;

2. A nulidade do Auto de Infração pra não comprovação do dolo específico quanto ao agir com fraude e em conluio com a GEMAX;

3. A responsabilidade objetiva prevista no §2º do artigo 94 do Decreto-lei nº 37/1966 não se aplica à pena de perdimento por interposição fraudulenta, na qual deve ser considerada a boa-fé do agente;

4. A ausência de dano ao erário com a consequente impossibilidade de aplicação da pena de perdimento;

Em 16/01/2012, foi lavrado Termo de Ocorrência, no qual restou consignado a tentativa de devolução integral dos documentos e livros contábeis e fiscais à Sra. Maria Emília de Almeida e Souza, sócia e responsável pela GEMAX, que recebeu pessoalmente o Sr. Renato Felz de Oliveira, motorista da Alfândega do Porto de Vitória/ES, mas se recusou a receber a documentação após contato telefônico com terceiro, ficando voluntariamente com uma via do Termo de Devolução.

A Vigésima Quarta Turma da DRJ/SP1 em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-51.661, cuja ementa transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.*

*A interposição fraudulenta na importação caracteriza a penalidade previstas no art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada em 07/11/2013, por edital, a GEMAX não interpôs recurso voluntário, conforme termo de perempção, e-fls. 1.602.

Por sua vez, a JRM, responsável solidária, apresentou recurso voluntário, tempestivamente, reprimando as alegações já deduzidas na impugnação.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Inicialmente, confirma-se a não interposição de recurso voluntário pela GEMAX, pois a recorrente foi intimada por edital afixado em 23/10/2013, com ciência ocorrida em 07/11/2013, findando o prazo em 10/12/2013, sem que qualquer peça recursal tenha sido interposta. Salienta-se que a GEMAX solicitou cópias do processo em 06/02/2015 e nada objetou quanto à perempção declarada.

Passa-se ao recurso voluntário interposto pela JRM, o qual atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente pugna pela decadência das infrações relativas às DI's registradas em 2005. A decadência para constituição de crédito relativo a multa por infrações aduaneiras é dada pelos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/1966:

*Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*

O Decreto nº 4.543/2002 – RA/2002 - reproduziu a mesma disposição do artigo 139 em seu artigo 669, sem qualquer ressalva:

*Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139)*

A multa aplicada decorre da conversão da pena de perdimento por não ter sido a mercadoria localizada ou ter sido consumida, nos termos do §1º<sup>1</sup> do artigo 618 do RA/2002, por ocultação do sujeito passivo a ser considerada ocorrida no registro da Declaração de Importação, documento onde são prestadas as informações pertinentes à identificação do adquirente das mercadorias importadas. Portanto, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrida em 06/12/2010, os lançamentos referentes às infrações relativas às DI's registradas anteriormente a 06/12/2005 devem ser exonerados por decadência.

Continuando em sua defesa, pugna pela nulidade do Auto de Infração por ausência de comprovação do dolo, por boa-fé a elidir a aplicação da responsabilidade objetiva e por inexistência de dano ao erário.

Quanto ao dano ao erário, os artigos 23 e 24 do Decreto nº 1.455/1976 estipulam o que se considera dano ao erário:

*Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*

*I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;*

<sup>1</sup> Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003) [...]

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

- a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou
- b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou
- c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou
- d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Vide)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Medida Provisória nº 497 de 2010)

*§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

*§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*Art 24. Consideram-se igualmente dano ao Erário, punido com a pena prevista no parágrafo único do artigo 23, as infrações definidas nos incisos I a VI do artigo 104 do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.*

Percebe-se que o dano ao erário não diz respeito apenas à proteção da arrecadação de tributos, mas ao próprio controle aduaneiro. Neste sentido, a interposição fraudulenta em si, ou seja, a própria conduta é considerada dano ao erário, como expressamente disposta no artigo 23 acima transcrito.

Embora a própria conduta configura o dano ao erário, pode-se enumerar vantagens em tese almejadas, mediante a interposição ilícita de pessoas como: burla ao controles da habilitação para operar no comércio exterior; blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante, no caso de eventual lançamento de tributos ou infrações; quebra da cadeia do IPI; sonegação de PIS e Cofins, relativamente ao real adquirente, lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS.

Portanto, a alegação de que não houve dano efetivo ao erário, simplesmente pelo fato de não haver tributo a ser recolhido, não procede.

Neste diapasão, citam-se acórdãos deste Conselho:

*Acórdão nº 3403-003.188, proferido em 20/08/2014:*

**DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.**

*Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.*

*Acórdão 3202-000.635, proferido em 26/02/2013:*

**OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.**

*A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.*

Quanto ao mérito, a recorrente informa em sua defesa que encomendava os produtos à BIOMETRIX DIAGNÓSTICA LTDA, a qual informava à GEMAX quais produtos deveriam ser adquiridos e que o adiantamento de recursos era uma questão meramente comercial, conforme a seguinte cláusula comercial:

*"As **CONTRATADAS** garantirão o fornecimento dos **PRODUTOS** para entrega nos locais que venham a constar dos pedidos das **CONTRATANTES**, dentro de cinco dias úteis da data da emissão de cada um, observados os preços de tabela das **CONTRATADAS** vigentes, para pagamento em prazo não inferior a vinte e oito dias do faturamento, fora a sua data, quando não se tratar de importação direta, caso em que o pagamento será antecipado. As alterações na tabela que constitui o Anexo único deste **CONTRATO** somente terão validade após sessenta dias de sua comunicação por escrito às **CONTRATANTES**."*

Primeiramente, destaca-se que a legislação prevê três modalidades de importação: importação direta, importação por "conta e ordem" e importação por encomenda.

Na importação direta, o destinatário da mercadoria é o próprio importador que a utilizará para consumo próprio ou para revenda, possuindo a característica de não haver um destinatário pré-determinado e atualmente normatizada pela IN SRF nº 680/2006. O excerto abaixo extraído do artigo publicado na obra "Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF"<sup>2</sup> esclarece:

*"I.1. Importação por conta própria*

*A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a venda no mercado interno para diversos compradores"*

Quanto às outras duas modalidades, o site da Receita Federal esclarece seus contornos<sup>3</sup>:

**Importação por conta e ordem:**

*A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora -, a qual promove, em seu nome, o **Despacho Aduaneiro de Importação** de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e*

<sup>2</sup> Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Ana Clarissa M. dos Santos Araújo...[et al.]; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Ângela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1º ed. São Paulo; MP Editora, 2013. Artigo: "Dano ao Erário pela Ocultação Mediante Fraude - a Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior", página 53.

<sup>3</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda-1/importacao-por-conta-e-ordem/o-que-e-a-importacao-por-conta-e-ordem>

a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/2002 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/2002).

*Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente.*

*Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.*

#### Importação por encomenda:

*A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, II, da IN SRF nº 634/2006).*

*Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.*

*Em última análise, em que pese à obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.*

*Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.*

Salienta-se, ainda, que a importação por conta e ordem foi regulamentada pela Receita Federal do Brasil mediante a edição da IN SRF 225/2002, conforme autorizado pelo art. 80 da MP nº 2.158-35/2001<sup>4</sup> e impõe ao real adquirente conseqüências relevantes como a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a sujeição aos pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A acusação fiscal é de que a GEMAX teria simulado importação direta quando na realidade teria importado por conta e ordem por presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, em razão de adiantamentos de recursos fornecidos pela JRM para a liquidação dos contratos de câmbio, uma vez que a GEMAX não possuía capacidade financeira e econômica próprias para suportar os custos das importações:

O artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 dispõe que:

*Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

Por sua vez, os artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001 dispõem:

*Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 32. ....*

*Parágrafo único. É responsável solidário:*

*I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;*  
*II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;*  
*III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)*

*Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:*

<sup>4</sup> Artigo 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro;

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

" V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

**Art. 79.** Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

**Art. 80.** A Secretaria da Receita Federal poderá:

~~I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e~~  
I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

**Art. 81.** Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

Por outro lado, a partir da Lei nº 11.281/2006, foi disciplinada a figura da importação por encomenda, com regulamentação dada pela IN SRF nº 634/2006, nos seguintes termos:

**Art. 11.** A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica

**importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)**

*Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:*

"Art. 32. ....

.....

*Parágrafo* *único.*

.....

*c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;*

*d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)*

"Art. 95. ....

.....

*VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)*

*Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.*

**IN SRF nº 634/2006:**

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL , no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e nos incisos I e II do § 1º do art. 11 e nos arts. 12 a 14 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, resolve:*

**Art. 1º** *O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

**Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.**

**Art. 2º** O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

**Art. 3º** O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

**Parágrafo único.** Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

**Art. 4º** O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.

**Art. 5º** O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

**Parágrafo único.** Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira citada.

*Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

A caracterização como encomendante predeterminado traz conseqüências relevantes como o cumprimento das obrigações acessórias previstas na IN SRF 634/2006; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a aplicação das regras de preços de transferência de que trata a Lei nº 9.430/96.

A inobservância das condições e requisitos por parte da pessoa jurídica importadora previstos na IN SRF 634/2006 acarreta a presunção de que a operação tenha sido realizada por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001, nos termos do §2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.

Outro aspecto que deve ser frisado é que o disposto no §3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 - *“considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”* - juntamente com a disposição do parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº 643/2006 - *“Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente”* - implicam a conclusão de que a figura da importação por encomenda não admite a antecipação dos recursos pelo encomendante, ainda que parcialmente.

Em complemento, a antecipação dos recursos torna presumida a operação por conta e ordem, conforme disposto no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Deflui-se que a operação por encomenda, na qual o importador realiza toda a transação comercial e revende a mercadoria a um adquirente predeterminado, e este não antecipa qualquer recurso, é sujeita a um controle aduaneiro específico e acarreta todos os efeitos já acima mencionados. Destaca-se que a antecipação de recursos por parte do encomendante retira a figura da importação por encomenda (parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 634/2006 e §3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006) e a desloca para a figura da importação por conta e ordem, por ficção jurídica, representada pelas presunções de que trata o §2º do artigo 11 da Lei 11.281/2006 e o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Estabelecido este entendimento, retornam-se às alegações.

Relativamente à sua capacidade financeira, a GEMAX alega que a fiscalização desconsiderou que o financiamento do BANDES, decorrente das operações com o FUNDAP, teria gerado uma receita financeira em torno de R\$ 3.740.000,00, o que, aliado à existência de imóvel e do montante do capital social, no valor de R\$ 400.000,00, comprovaria a origem dos recursos.

Constata-se que o valor de R\$ 400.000 decorreu de integralização de lucros acumulados, passando de R\$ 50.000 para os referidos quatrocentos mil. Já o valor de R\$ 2,374

milhões relativo a imóvel decorreu de reavaliação de custo de aquisição de R\$ 45 mil. Estes montantes não refletem capacidade financeira a suportar o volume de importações.

Na realidade, a fiscalização considerou como recursos financeiros, o lucro líquido acumulado de 2005 a 2007 no valor de 980.000,00 em sua análise da capacidade econômico-financeira da GEMAX, o que incluiu as receitas financeiras auferidas. No quadro 05 do relatório fiscal, constam receitas financeiras consideradas da ordem de R\$ 3.921.000 para 2005 e 2006, e R\$ 5.160.000, incluindo 2007. A questão esquecida pela recorrente é de que existem despesas operacionais, financeiras e não operacionais contabilizadas, que, por certo, absorveram parte das receitas financeiras auferidas.

O fato é que no período de 2005 a 2007, houve aporte financeiro mediante integralização de capital da ordem de R\$ 50.000,00 e lucro líquido da ordem de R\$ 853.923,00 (soma do lucro do exercício do quadro 05), consideradas todas as receitas e despesas contabilizadas, para um volume de importações da ordem de R\$ 30.000.000,00.

Os valores referem-se a receitas auferidas e despesas incorridas por regime de competência, o que, não necessariamente, corresponde ao fluxo financeiro. Entretanto, para fazer frente aos pagamentos das liquidações de câmbio com recursos próprios seria necessária uma engenharia financeira na qual os recebimentos das vendas fossem utilizados em liquidações de outras aquisições a serem posteriormente revendidas, e isto deveria acontecer em volume de R\$ 29.000.000,00 dos R\$ 30.000.000, operados no período de 2005 a 2007.

Tal engenharia não foi provada pela recorrente que se limitou a alegar que o FUNDAP comprovava a origem dos recursos. Ressalta-se que a fiscalização intimou a GEMAX a apresentar o Demonstrativo Sumário das Origens e Aplicações de Recursos referentes aos anos de 2005, 2006 e 2007, de acordo com o modelo do Anexo I-C do Ato Declaratório Executivo Coana nº 3/2006, o qual contém um fluxo de caixa sumário. A recorrente apresentou o quadro com informações inconsistentes com a movimentação financeira de caixa e bancos registrada nos livros contábeis, tendo sido consignado em Termo de Constatação e Reintimação, datado de 11/06/2008. Tal demonstrativo foi reintimado em termo datado de 12/08/2008, não tendo sido apresentado pela recorrente, conforme constatado no relatório fiscal.

Embora reconheça-se que o financiamento proveniente do FUNDAP possa servir como comprovação da origem de recursos para a realização de algumas importações, a recorrente não demonstrou quais importações teriam sido realizadas com tais recursos.

Assim, considero que está devidamente provada a incapacidade financeira e econômica da GEMAX para suportar os custos da importação do volume de R\$ 30 milhões entre 2005 e 2007.

Ainda referente ao procedimento especial da IN SRF nº 228/2002, a GEMAX foi intimada a apresentar a condição de real adquirente, mediante a disponibilização dos instrumentos de negociação, correspondências comerciais entre comprador e vendedor, ordens, pedidos de compra, publicações especializadas, cotações de preço, não tendo sido apresentados tais documentos, corroborando a tese fiscal.

Neste aspecto, a IN SRF 228/2002 dispõe:

Processo nº 12466.003153/2010-09  
Acórdão n.º 3302-003.059

S3-C3T2  
Fl. 19

*Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:*

*I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso de caracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;*

*II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.*

Quanto aos adiantamentos, a fiscalização acusou que os referidos eram destinados a suportar as liquidações de câmbio e os pagamentos dos tributos devidos na importação. Nestes aspectos, a tabela seguinte demonstra os valores de liquidação e datas com os valores recebidos decorrentes das vendas aos clientes:

DI	Dt. registro	Dt. liq. câmbio	Valor	Dt. rec. antec.	Valor	Nota Fiscal	Valor	Dt. emissão
06/0568293	17/5/06	17/3/06	159.948	16/3/06	160.675	991	247.485	22/5/06
06/0722136	21/6/06	11/5/06	161.508	10/5/06	162.262	1060	260.208	26/6/06

As informações da planilha foram obtidas nos demonstrativos mencionados no relatório fiscal que comprovam os adiantamentos de recursos, assim descritos pela fiscalização:

Modelo 1: "Traz informações acerca das correspondentes DIs que estão relacionadas às "vendas" das mercadorias importadas da **GEMAX** para o real adquirente, tais como o nº da DI e o nº das correspondentes Adições, a descrição das mercadorias, suas quantidades e seu posicionamento na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), nome do exportador e valores de tributos vinculados à importação";

Modelo 2: " Traz as informações acerca das liquidações cambiais das obrigações junto a exportadores, relacionadas a cada uma das DIs, tais como o nº do contrato de câmbio, a data e o valor de liquidação do câmbio, o beneficiário do crédito das divisas no exterior e a identificação do meio pelo qual a liquidação foi efetuada;

Modelo 3: " Traz as informações acerca das "vendas" das mercadorias importadas no mercado interno, relacionadas a cada uma das DIs, tais como o nº e a data das correspondentes Notas Fiscais de "venda" de emissão da **GEMAX**, a descrição e quantidades das mercadorias, a identificação do destinatário (o adquirente), os valores de tributos e as condições de pagamento em foram celebradas as "vendas";

Modelo 4: "Traz as informações acerca dos valores recebidos em função das "vendas", tais como a identificação do autor dos pagamentos, o meio pelo qual este efetuou os

pagamentos, junto com a correspondente identificação bancária, assim como as datas e respectivos valores recebidos."

Comprova-se, assim, que houve adiantamentos de valores para a liquidação do câmbio, o que corrobora a incapacidade financeira da GEMAX para arcar com os custos da importação, especialmente a liquidação do câmbio.

Destaca-se, ainda, que as contabilizações dos lançamentos relativos aos adiantamentos eram registradas em conta de adiantamentos do passivo com históricos vinculando os recebimentos aos processos de importação. Exemplificando: "22121 PROC BMX 0071 10/05 REC.ADIANTAM.DE JRM INVEST IMUNOLOGICAS REF PROC GMX 0071", (e-fl. 947).

Já a quitação do câmbio e demais despesas com importação eram ativadas em contas descritas como "mercadoria p/cta e ordem", revelando que a GEMAX, pelo menos em sua contabilidade, reconhecia as operações como por conta e ordem.

Sob outro prisma, a fiscalização transcreveu no relatório fiscal as informações constantes na página da GEMAX da internet, na qual constava que a empresa atuava na área de prestação de serviços na área de comércio exterior, como assessoria de importação e exportação (contratação de frete, pick-up (coleta) da mercadoria na fábrica, em qualquer localidade, logística completa do transporte internacional aéreo, marítimo e rodoviário, registro Siscomex – credenciamento, emissão de licenciamentos ( LI's s no Decex, Ministério da Saúde, Ministério da Agricultura; registro de operação financeira (ROF) no Banco Central - Bacen; contratação de seguro sobre transporte internacional com cobertura ampla porta a porta, com melhores taxas do mercado e outros constantes na página), assessoria especial (importações especiais, admissões temporárias e exportação temporária), serviços relacionados ao fechamento do câmbio (assessoria; conferência e exame da documentação recebida do exterior (Bancos e Exportadores) e devida adequação às normas cambiais no Brasil; orientações nos pedidos de abertura de Carta de Crédito - confirmação, negociação e discrepâncias; contratação do câmbio pré e pós-embarque), serviços de logística (contratação de fretes internacionais e nacionais, seguros e acompanhamento de todo desembaraço, desde a saída da mercadoria no exterior; nacionalização e entrega/distribuição para o cliente final).

Além disso, oferecia vantagens financeiras como expressamente dispostas na página da internet: custo operacional: ausência de margem de lucro; ICMS interestadual 33,3% menor; menor alavancagem de IPI.

Todas as informações se coadunam com a condição de prestadora de serviços e não de revendedora direta de mercadorias, o que aliado à falta de capacidade financeira, aos adiantamentos recebidos, à confirmação de encomenda feita em impugnação, à forma como são contabilizadas as operações, revelam efetivamente, tratarem de operações por conta e ordem, corroborando a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

A recorrente, por sua vez, alega que não houve prova de sua participação em conluio com a GEMAX, ainda que se pudesse caracterizar uma conduta ilícita por parte da GEMAX.

A respeito, frise-se que a JRM já possuía conhecimento de que as importações com adiantamento não eram importações diretas, como a própria cláusula do contrato informado previa:

*"As **CONTRATADAS** garantirão o fornecimento dos **PRODUTOS** para entrega nos locais que venham a constar dos pedidos das **CONTRATANTES**, dentro de cinco dias úteis da data da emissão de cada um, observados os preços de tabela das **CONTRATADAS** vigentes, para pagamento em prazo não inferior a vinte e oito dias do faturamento, fora a sua data, quando não se tratar de importação direta, caso em que o pagamento será antecipado. As alterações na tabela que constitui o Anexo único deste **CONTRATO** somente terão validade após sessenta dias de sua comunicação por escrito às **CONTRATANTES**."*

Assim, a partir do recebimento de produtos com notas fiscais indicando **tratarem de importações** diretas, a recorrente demonstrou ter pleno conhecimento da irregularidade que se estava perpetrando. Ademais a responsabilidade prevista na legislação alcança quem concorre ou se beneficia da infração e ainda o adquirente no caso de importação por conta e ordem.

*Art.95 - Respondem pela infração:*

*I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;*

*[...]*

*V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

Restou demonstrado que a recorrente adiantou recursos em operações por conta e ordem, embora a documentação tenha sido produzida como se fossem importações diretas. Destarte, configurado está, a partir das razões anteriormente expostas, que a recorrente é a real adquirente das mercadorias, tornando-se responsável pela infração perpetrada.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste Conselho:

*Acórdão nº 3201-001.876:*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA. ART. 95, INCISO V, DO DL 37/66.*

*Responde pela infração conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importador, nos termos previstos no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.*

*Acórdão nº 3202-001.610:*

*LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE*

Processo nº 12466.003153/2010-09  
Acórdão n.º 3302-003.059

S3-C3T2  
Fl. 22

*Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

Acórdão nº 3403-002.593:

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPORTAÇÃO POR "CONTA E ORDEM" DE TERCEIRO.**

*De acordo com o artigo 27 da Lei nº 10.637/02, a importação realizada com a utilização de recursos antecipados ao importador por terceiro, presume-se por conta e ordem deste. E, se assim configurado, o artigo 95 do Decreto-Lei no. 37/66, atribui ao adquirente a responsabilidade solidária pelas infrações aduaneiras.*

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, exonerando os lançamentos relativos às DI's registradas anteriormente a 06/12/2005.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**





Comércio exterior. Valoração aduaneira.





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

**Processo nº** 10074.720018/2013-44  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-003.049 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2016  
**Matéria** Valoração Aduaneira  
**Recorrentes** ACAMIN NAVEGAÇÃO E SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA.  
FAZENDÁ NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 04/09/2008, 02/09/2009, 13/11/2009, 02/09/2010, 30/03/2011, 06/12/2011

**Ementa:**

**REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.**

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

**VALORAÇÃO. SEXTO MÉTODO. DIFERENÇA DE TRIBUTOS A RECOLHER. LANÇAMENTO PROCEDENTE.**

Diante da impossibilidade, devidamente motivada pela fiscalização, de aplicação do método de valoração adotado pelo importador e dos demais métodos subsequentes, correta a adoção do sexto método de valoração, com base em critérios razoáveis, condizentes com o Acordo de Valoração Aduaneira.

Devem ser cobradas as diferenças de tributos e multas relativamente à diferença entre valor aduaneiro obtido pela fiscalização pela aplicação do sexto método de valoração e o valor declarado pelo importador.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

**Ementa:** APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

INFORMAÇÃO INEXATA. MÉTODO DE VALORAÇÃO. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. MULTA. ATIPICIDADE.

Aplica-se multa ao beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. Em obediência ao princípio da tipicidade, é necessário comprovar que houve omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta de informação dessa natureza, bem como que a conduta tenha prejudicado o procedimento de controle aduaneiro apropriado.

A constatação posterior pela fiscalização da inadequação do método de valoração declarado não caracteriza prestação de "forma inexata" quanto o "método de valoração utilizado" pelo importador para a composição do valor aduaneiro constante na Declaração de Importação.

Recurso de Ofício negado

Recurso Voluntário negado

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, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausente ocasionalmente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente o Dr. André de Souza Carvalho, OAB/RJ 99.428.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de **recurso voluntário e de ofício** contra decisão da Delegacia de Julgamento em Fortaleza, que julgou **procedente em parte** a impugnação da contribuinte.

Trata o processo de autos de infração para a exigência de tributos incidentes sobre a importação (II e PIS/Cofins-importação), multa de ofício, multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria, prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, e juros de mora, perfazendo na data da autuação, um valor total de R\$ 14.493.689,24 (quatorze milhões, quatrocentos e noventa e três mil, seiscentos e oitenta e nove reais e vinte e quatro centavos), relativamente às DI's nºs

DocId:31910400  
Autenticado digitalmente em 13/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 13/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 20/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 30/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

08/1382464-2, 09/1169522-7, 09/1169523-5, 09/1594908-8, 09/1594909-6, 10/1537450-8, 11/0574811-3, 11/2307867-1 e 10/2213258-1.

As importações da contribuinte, registradas de janeiro de 2008 a março de 2012, foram selecionadas para fiscalização do valor aduaneiro em zona secundária tendo em vista que constava nas correspondentes Declarações de Importação (DI's) a utilização do Primeiro Método de Valoração, o que era incompatível com o regime aduaneiro de admissão temporária para utilização econômica, em que não há uma efetiva operação de compra e venda.

Afastado o Primeiro Método de Valoração Aduaneira, e tendo em vista a impossibilidade de aplicação dos métodos subsequentes, a fiscalização aplicou o Sexto Método, utilizando como critério razoável para a valoração a utilização dos valores constantes das apólices dos contratos de seguro dos bens, apresentadas pela própria contribuinte, do que resultou a diferença de tributos objeto de exigência no auto de infração.

A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com o art. 69 da Lei nº 10.833/2003 foi exigida pela ocorrência de prestação inexata de informação de natureza administrativo-tributária e comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, em face da declaração de utilização do Primeiro Método de Valoração nas DI's.

Cientificado da autuação, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese:

- O contrato de seguro não é baseado necessariamente no valor do bem em si, mas pode englobar outros itens que, juntamente ao valor do bem segurado, totalizam o valor final contratado e constante na apólice.

- O valor efetivo do bem, considerando seu desgaste natural, somente pode ser realmente aferido por um perito técnico.

- As multas aplicadas desobedecem aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e estão em desacordo com o determinado pelo art. 150, inc. IV da Constituição Federal de 1988, que proíbe o confisco.

A Delegacia de Julgamento em Fortaleza considerou não impugnada a matéria relativa a exigência dos tributos e acréscimos legais referente à DI nº 10/22132581, e julgou **procedente em parte** o lançamento para exonerar o montante de R\$ 12.477.070,27 (doze milhões, quatrocentos e setenta e sete mil, setenta reais e vinte e sete centavos), referente à multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

Entendeu o julgador de primeira instância pela correção da valoração aduaneira efetuada pela fiscalização com a utilização dos valores constantes nas apólices de seguros, vez que "(...) se o próprio beneficiário do regime declarou em 22 DI (71% das que foram objeto desta fiscalização) o valor constante dos certificados de seguro e instruiu tais DI com *Pro Forma Invoices* contendo exatamente os mesmos valores, é bastante razoável que esse critério seja adotado para a valoração das mercadorias como o equivalente mais próximo do valor real (...)".

Com relação à multa de um por cento do valor da mercadoria, entendeu a DRJ por exonerá-la, tendo em vista que, além de a indicação do método de valoração aduaneira não constar expressamente no §2º do art. 69 da Lei nº 10.833/2003, entre as informações julgadas necessárias para a "*descrição detalhada da operação*" na DI, a fiscalização também não logrou êxito em demonstrar que o erro da contribuinte tenha prejudicado a determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Tendo sido cientificada dessa decisão em 04/12/2013, pela abertura dos arquivos correspondentes no Portal e-CAC, a contribuinte apresentou recurso voluntário, postado nos Correios em 05/08/2013, mediante o qual alega, em síntese:

- A aplicação do Sexto Método de valoração aduaneira somente pode ser feita quando ficar devidamente comprovado que não foi possível a aplicação dos métodos precedentes de valoração, o que não foi obedecido pela autoridade impugnada.

- Na Revisão Aduaneira, a cobrança de multas e diferenças de impostos recolhidos torna-se abusiva, principalmente se a mercadoria já tiver sido analisada nos canais de conferência amarelo, vermelho ou cinza, ou seja, quando a própria Receita Federal do Brasil já atestou a regularidade da operação.

- O valor contratado na apólice de seguro nem sempre está estritamente associado ao valor do bem segurado, sendo liberalidade da recorrente a contratação de um seguro a maior. Além disso, o valor efetivo do bem somente poderia ser aferido por um perito técnico.

- Os critérios adotados com base em valores apontados em apólices de seguro podem ser considerados "fictícios e arbitrários". Prova disso é que a própria SRF utilizou para uma DI do mesmo contribuinte outro critério técnico.

- Não há que se falar no presente processo em matéria não impugnada, eis que a defesa sobre a DI nº 10/2213258-1 foi apresentada na fl. 8 da impugnação. Sendo assim, o acórdão há que ser reformado também com relação a esse ponto, sendo anulada a cobrança dessa DI juntamente com as demais até o trânsito em julgado do processo, mantendo a exigibilidade do crédito tributário.

A autoridade preparadora apartou a exigência definitiva não impugnada no processo nº 17031.720039/2013-03, mas, em cumprimento a decisão judicial proferida no mandado de segurança nº 000065076.2013.4.01.5116, apensou-o ao presente processo, para que fossem julgados concomitantemente pelo CARF. No referido mandado de segurança foi concedida liminar, que foi confirmada em sentença, que anulou as inscrições em dívida ativa e determinou a abstenção da prática de qualquer ato que importe na cobrança dos tributos nelas consubstanciados até o julgamento do processo administrativo nº 10074.720018/2013-44.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

O recurso voluntário e o recurso de ofício atendem aos requisitos de admissibilidade e deles se toma conhecimento.

### **Recurso de Ofício**

O julgador de primeira instância exonerou a multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35 c/c o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcritos:

*Art.84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*

*(...)*

*§1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.*

*§2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.*

*Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.*

*§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.*

*§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:*

*I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;*

*II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;*

*III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial;*

*IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e*

*V - portos de embarque e de desembarque.*

*§ 3º Quando aplicada sobre a exportação, a multa prevista neste artigo incidirá sobre o preço normal definido no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)*

[Grifos desta Relatora]

Conforme previsto no art. 4º da Instrução Normativa, "A Declaração de Importação (DI) será formulada pelo importador no Siscomex e consistirá na prestação das informações constantes do Anexo Único, de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro". O Anexo Único, por sua vez, dispõe sobre necessidade de se informar o método utilizado para a valoração da mercadoria:

*ANEXO ÚNICO*

*INFORMAÇÕES A SEREM PRESTADAS PELO IMPORTADOR*

*(...)*

*43.1 - Método de Valoração*

*Método utilizado para valoração da mercadoria, conforme a tabela "Método de Valoração", administrada pela SRF, e indicativo de vinculação entre o comprador e o vendedor.*

*(...)*

Assim, no presente caso, a multa foi exigida pela fiscalização em face de a contribuinte ter informado nas DI's que teria utilizado o Primeiro Método de valoração, o qual não seria o método adequado, por não se tratar de uma operação de compra e venda. Entendeu a fiscalização que a informação quanto ao método de valoração utilizado seria necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, nos seguintes termos:

*(...)*

*Finalmente é importante destacar que a correta informação do método de valoração permitiria a realização automática (pelo próprio sistema SISCOMEX), da tarefa de comparação dos preços declarados com os preços constantes da base de dados da Receita Federal, o que poderia acarretar o direcionamento das declarações de importação para um controle fiscal mais rigoroso, por exemplo, a instauração de um procedimento especial de fiscalização ou a seleção automática das declarações para um canal de conferência (exame documental, conferência física, exame de valor, etc).*

*Verifica-se, portanto, que a informação precisa referente ao método de valoração é de **fundamental importância**, porquanto influencia na determinação de medidas que visam ao **controle aduaneiro por parte da Receita Federal do Brasil**.*

*(...)*

No entanto, conforme esclareceu a decisão de primeira instância, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 327/2003, os procedimentos fiscais para verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado às regras de valoração, passou a ser efetuado em fiscalização de zona secundária, após o desembaraço aduaneiro:

*Art. 31. Os procedimentos fiscais para verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado às regras e disposições estabelecidas na legislação serão realizados após o despacho aduaneiro de importação, sob a responsabilidade da unidade da SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal do importador e que possua atribuição regimental para executar a fiscalização aduaneira.*

De forma que a informação sobre o método inadequado de valoração aduaneira não acarretou o prejuízo ao controle aduaneiro no que concerne à seleção de canais

de conferência para fiscalização na Unidade RFB de despacho. Também a singela informação, depois considerada inexata pela fiscalização, sobre o método de valoração aplicável não poderia atrapalhar a seleção para a instauração de "um procedimento especial de fiscalização" em que se apura indícios tão graves de fraude.

A meu ver, a contribuinte informou o método de valoração que entendia adequado - o método do valor da transação, aplicável a grande maioria das importações, que é o preço efetivamente pago ou a pagar pelos bens, constante na documentação de instrução do despacho de importação com os devidos ajustes. No caso de regime aduaneiro especial, conforme determina o art. 34 da IN SRF nº 327/2003, o valor aduaneiro também "deverá ser declarado com base nos documentos da operação comercial, conformes à prática do tipo de negócio". De forma que é até compreensível esse tipo de equívoco cometido pela contribuinte na indicação do método de valoração adequado.

Sob uma outra ótica, mesmo que o método do valor da transação não seja mesmo o adequado, há de se indagar ainda se houve mesmo uma prestação de forma inexata quanto ao método de valoração, vez que a obrigação disposta no item 44.1 do Anexo Único da IN SRF nº 680/2006, seria para "Método **utilizado** para valoração da mercadoria" e não consta que a contribuinte tenha **utilizado** um método substitutivo para o valor declarado nas Declarações de Importação.

Além do que, foi justamente a informação equivocada sobre o método de valoração, juntamente com tipo de declaração (admissão temporária), que levou a fiscalização a selecionar as importações da recorrente para o procedimento de revisão aduaneira. Melhor dizendo, *in concreto*, a informação "inexata" sobre o método de valoração não obstou ao procedimento de controle aduaneiro apropriado, pelo contrário, motivou-o:

(...)

*O contribuinte em questão foi selecionado para a execução da presente ação fiscal, a partir de pesquisas realizadas no sistema DW Aduaneiro da RFB, onde foram utilizados os seguintes filtros de seleção: 1) importador jurisdicionado à IRF/RJO; 2) DI registrada para admissão temporária para utilização econômica (recolhimento proporcional de tributos); e 3) declaração do valor aduaneiro com base no 1º método de valoração.*

(...)

Tivesse a contribuinte declarado o mesmo valor aduaneiro, mas sob um método de valoração substitutivo, a fiscalização não teria selecionado, sob esses parâmetros, as suas importações para análise de valor aduaneiro na revisão aduaneira.

Com efeito, foi a fiscalização que entendeu posteriormente que o método de valoração declarado pela contribuinte não seria adequado e, legitimamente, nos termos do art. 32 da IN SRF nº 327/2003, desclassificou o primeiro método e efetuou a valoração aduaneira com a aplicação de um método substitutivo e exigiu os tributos devidos, acréscimos legais e multa de ofício.

No entanto, a discordância da fiscalização sobre o método de valoração declarado pelo importador, ou mesmo a verdadeira constatação de que tal método seria

inadequado, como é o caso, não quer dizer que o importador tenha informado de forma inexata o método de valoração "utilizado".

Assim, diante da ausência de demonstração, a carga da fiscalização, de que a informação sobre o método de valoração utilizado pela contribuinte nas declarações de importação teria sido efetuada de "forma inexata" e tampouco que fosse "necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado", a decisão recorrida, na parte que exonerou a multa correspondente, deve ser mantida.

Nesse mesmo sentido, já foi decidido por este CARF, nos precedentes abaixo, que tratam de situação idêntica a dos presentes autos, de informação inexata acerca do método de valoração em importações sob o regime de admissão temporária:

*Processo nº 10074.720017/201308*

*Recurso Voluntário e de Ofício*

*Acórdão nº 3403003.232 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária*

*Sessão de 16 de setembro de 2014*

*Relator: Domingos de Sá Filho*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Data do fato gerador: 18/08/2009, 01/07/2010, 10/10/2011, 30/11/2011*

*Ementa:*

*INFRAÇÃO. INFORMAÇÃO INEXATA. MÉTODO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. INOCORRÊNCIA.*

*A multa aplica-se ao beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. Para que a penalidade possa ser aplicada é necessário comprovar a omissão, inexistência ou parcialidade da informação prestada, e mais, que a conduta tenha, objetivamente, prejudicado o procedimento de controle aduaneiro apropriado.*

*Recurso Voluntário e de Ofício Negados.*

*Processo nº 10074.722527/201221*

*Recurso de Ofício*

*Acórdão nº 3102002.209 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*Sessão de 23 de abril de 2014*

*Relator: Ricardo Paulo Rosa*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 24/02/2010 a 13/07/2012*

*Ementa:*

*DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA, CAMBIAL OU COMERCIAL. INEXATIDÃO. INFRAÇÃO. HIPÓTESE NÃO PREVISTA EM LEI. MULTA. INAPLICABILIDADE.*

*Não cabe imposição de multa de um por cento do valor aduaneiro da mercadoria quando a informação prestada com inexistência na declaração de importação não é necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado e não está especificada dentre as situações sujeitas à imposição da penalidade.*

*Recurso de Ofício Negado*

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 20/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 30/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Recurso Voluntário

### Legalidade da Revisão Aduaneira:

O instituto da revisão aduaneira, previsto no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88, é o procedimento realizado após o desembaraço, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, entre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação.

*Art. 54 [DL 37/66] - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

A revisão aduaneira é, portanto, um **procedimento de fiscalização** que ocorre dentro do prazo decadencial dos tributos sobre o comércio exterior, como qualquer outro procedimento fiscal na área de tributos internos. A diferença é que, para os tributos sobre o comércio exterior, há um nome específico para esse procedimento, o qual, digamos, não foi muito feliz.

Nesse ponto, deve-se esclarecer que os conceitos de "revisão aduaneira" e de "revisão de ofício do lançamento" não se confundem. Não se pode afirmar, tampouco, que do procedimento fiscal de revisão aduaneira sempre resulta a revisão de ofício do lançamento.

Um primeiro ponto a se considerar é que, para que haja revisão de ofício de lançamento, deve ter havido necessariamente um **lançamento de ofício anterior**.

Como bem esclarece Moussallem<sup>1</sup>, o art. 145 do CTN refere-se à possibilidade de alteração somente do lançamento de ofício, pois é neste em que há a notificação do sujeito passivo, não havendo sentido na sua aplicação na atividade realizada pelo próprio contribuinte nos termos do art. 150 do CTN (lançamento por homologação), que, ademais, não pode ser considerada lançamento na adequada acepção do termo.

Também para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior. Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

Em análise específica sobre o lançamento tributário efetuado na revisão aduaneira<sup>2</sup>, estudou-se a adequação do instituto da revisão aduaneira dentro do Código Tributário Nacional, conforme síntese desse trabalho abaixo descrita.

<sup>1</sup> MOUSSALLEM, Tarek Moysés. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (coord.) Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1105.

<sup>2</sup> PAULA, Maria Aparecida Martins de. Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Revista de Direito Tributário da Apet*. São Paulo: MP, ano XI, ed.41, mar. 2014, p. 57-93.  
Documento assinado em 13/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 20/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM



Como retratado do artigo citado "Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira", com suporte em julgado anterior deste CARF, a homologação expressa do lançamento somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal da revisão aduaneira:

(...)

*Conforme entendimento expresso no Acórdão nº 302-38.177<sup>4</sup>, do então Conselho de Contribuintes, que manteve a brilhante decisão Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ- Fortaleza/CE, dela lhe extraindo os principais fundamentos, a conferência aduaneira não se trata de uma análise definitiva da atividade do importador, mas de uma verificação preliminar e perfunctória, com vista ao desembaraço aduaneiro:*

(...)

Ademais, deve-se ter em conta que a conferência aduaneira realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo admissíveis nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam as rotinas do comércio internacional, sempre a exigir presteza das repartições alfandegárias. Daí, inclusive, o porquê de prever a legislação aduaneira mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra o desembaraço da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física.

Assim, as informações prestadas pelo contribuinte na DI e os procedimentos fiscais adotados durante o despacho não caracterizam lançamento; apenas subsidiam e dão encaminhamento ao despacho aduaneiro, com vista ao desembaraço aduaneiro. (...)

*Desta forma, o desembaraço aduaneiro, que registra a conclusão da conferência aduaneira, não pode ser considerado o ato de homologação expressa a que se refere o art. 150 do CTN, conforme orienta o referido Acórdão:*

(...)

A teor do art. 411 do Regulamento Aduaneiro então vigente, o despacho de importação consiste no procedimento mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior. Ressalte-se ainda que, tal como definido no art. 450, §1º do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro não constitui lançamento nem é ato de homologação; consiste apenas no procedimento final do despacho aduaneiro pelo qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Em realidade, o desembaraço da mercadoria decorre meramente da eventual conferência da mercadoria e de algumas informações a ela pertinentes, sem que isso caracterize homologação de lançamento, razão porque representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo do crédito tributário.

(...)

Em síntese, o despacho aduaneiro é um procedimento que se inicia com o registro da Declaração de Importação e encerra-se com o desembaraço aduaneiro, que consiste na autorização da Receita Federal para a entrega da mercadoria ao importador. Embora toda mercadoria importada deva ser submetida ao procedimento de despacho aduaneiro por ocasião do seu ingresso no território nacional (art. 44 do Decreto-Lei nº 37/66), nem toda importação é objeto de conferência aduaneira.

<sup>4</sup> Terceiro Conselho de Contribuintes/MF, 2ª Câmara. Acórdão nº 302-38.177 (proc. nº 10480.017233/2002-10).

*Nessa linha, é que, por determinação legal, o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador, de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, ocorrerá ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, como também é o entendimento expresso no Acórdão acima:*

*(...) a lei prevê o instituto da revisão aduaneira, mediante a qual a autoridade fiscal dispõe de um prazo de cinco anos para reexaminar o despacho, homologando os atos praticados ou efetuando um lançamento de ofício, se detectada alguma irregularidade.*

*(...)*

*É pois, quando do procedimento de **revisão aduaneira** que a autoridade fiscal examina com profundidade, todos os aspectos fiscais do despacho, dentre eles, o pagamento feito antecipadamente ou o benefício fiscal pleiteado, procedendo, agora sim, à homologação, se confirmada a regularidade da importação, ou lançando eventuais diferenças de tributos. (...)*

*Assim, concluímos que, mesmo quando haja conferência aduaneira no curso do despacho de importação, o ato de homologação expressa da atividade do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento de revisão aduaneira.*

*(...)*

Embora o ato de homologação expressa somente possa ocorrer ao final da revisão aduaneira, o eventual lançamento de ofício supletivo, em complemento à atividade prévia do importador, poderá tanto ocorrer ao final do procedimento de conferência aduaneira ou de revisão aduaneira.

Nessa linha, somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que o segundo lançamento, efetuado em sede de revisão aduaneira, caracterizará a revisão de ofício do primeiro lançamento, sendo-lhe aplicável as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alteração do lançamento.

No caso dos presentes autos, **só há um lançamento de ofício**, o lançamento supletivo, aquele efetuado na revisão aduaneira em complemento à atividade prévia da recorrente/importadora nos registros das declarações de importação, **não tendo havido um primeiro lançamento de ofício** no curso da conferência aduaneira. Há que se lembrar que o que ora se discute é, justamente, a diferença de tributos e multas decorrentes da valoração aduaneira das mercadorias na revisão aduaneira em relação ao valor inicialmente declarado pelo importador nas declarações de importação.

De forma que, ausente um primeiro lançamento de ofício, não há que se falar em revisão de ofício de lançamento ou em modificação de critérios jurídicos no lançamento que ora se discute.

Razões pelas quais é legítimo o lançamento de ofício sob análise, efetuado em sede de revisão aduaneira, não havendo que se falar em sua nulidade ou em reforma da decisão de primeira instância nesta parte.

Matéria não impugnada - DI nº 10/2213258-1:

Insurge-se a recorrente em face de o julgador de primeira instância ter considerado matéria não impugnada a exigência tributária acerca da DI nº 10/2213258-1, eis que, a seu ver, tal defesa teria sido apresentada na fl. 8 da impugnação.

Ocorre que, conforme consta na autuação, o procedimento adotado para a valoração dos bens objeto da DI nº 10/2213258-1 foi diverso do utilizado para as demais declarações de importação, para as quais se tomou como base o valor das apólices de seguro: "No caso da DI nº 10/2213258-1 (fls.575-580), utilizou-se o valor obtido no Laudo Técnico (fls.582-667) apresetado pelo próprio contribuinte, conforme tabela de fl. 668".

No entanto, observa-se que a única menção que consta na fl. 8 da impugnação à importação objeto da DI nº 10/2213258-1 é a seguinte frase:

Prova maior disso é que a própria SRF utilizou para uma DI do mesmo contribuinte, ora impugnante, critério técnico, não foi?

Na linha de raciocínio da então impugnante - que questionava nesse ponto a adoção do valor do seguro como base para o valor aduaneiro para as demais importações, e não o critério adotado para a DI nº 10/2213258-1 - a utilização do critério diferenciado de valoração para essa DI surgiu como um reforço ao argumento de que o método adotado para as demais declarações de importação não seria, a seu ver, adequado, conforme se verifica no parágrafo precedente na fl. 8 da impugnação:

A Impugnada certamente utilizou valores arbitrários, e porque não dizer também fictícios, já que os contratos de seguro não englobam apenas o valor do bem. O preço contratado nas apólices não pode ser utilizado como parâmetro, cabendo a um técnico especializado aferir o efetivo valor dos bens para, ao final, comprovar que os recolhimentos realizados pela Impugnante nas Dis autuadas foram corretos, levando-se em consideração, inclusive, o desgaste natural desses bens.

Também em análise dos demais argumentos apresentados na impugnação não se verifica qualquer contestação específica do critério de valoração adotado para a DI nº 10/2213258-1, razão pela qual seria mesmo cabível a preclusão apontada pelo julgador de primeira instância, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Assim, não houve qualquer nulidade ou incorreção nesta parte na decisão recorrida que considerou essa parcela do lançamento definitivamente constituída na esfera administrativa.

#### A desclassificação do método de valoração:

Alega a recorrente que a aplicação do Sexto Método de valoração aduaneira somente poderia ser feita com a demonstração de que não foi possível a aplicação dos métodos precedentes de valoração, o que não teria sido obedecido pela autoridade impugnada.

Em conformidade com o disposto no art. 82 do Regulamento Aduaneiro/2009, a decisão acerca da impossibilidade da aplicação do método do valor da transação foi devidamente fundamentada pela fiscalização, nos seguintes termos:

(...)

*Considerando que os bens importados sob o regime de admissão temporária não são bens comprados pelo importador brasileiro, não se pode utilizar o 1º método de valoração para tais importações. Como será demonstrado no tópico seguinte, Dos Fundamentos da Ação Fiscal, o uso deste método somente pode ocorrer na importação de bens submetidos a contratos de compra e venda. Nota-se aí a importância da correta valoração aduaneira não só nas importações definitivas, sujeitas naturalmente à cobrança tributária, mas também nas importações sob o regime de admissão temporária para utilização econômica, igualmente sujeitas à cobrança, ainda que proporcional. A utilização de método incorreto de valoração aduaneira implica, em tese, cálculo dos tributos aduaneiros sobre bases inexatas.*

(...)

*Na leitura do anexo citado, encontram-se regras aplicáveis à valoração aduaneira. Dentre elas, destaca-se a Opinião Consultiva 1.1 que trata do conceito de venda. Em síntese, não pode ser utilizado o primeiro método quando o bem for importado sob os regimes de aluguel, empréstimo, leasing ou qualquer outra espécie de contrato distinta de uma compra e venda:*

(...)

A fiscalização também motivou adequadamente a não adoção dos métodos subsequentes, como se vê nos trechos abaixo do Relatório Fiscal:

(...)

*Afastado o primeiro método de valoração, a etapa seguinte foi, portanto, buscar a aplicação dos métodos seguintes para todas as importações, visto que as mercadorias foram importadas sob o regime de admissão temporária e não sob contrato de compra e venda, descumprindo uma das premissas para o uso do 1º método de valoração.*

*Esta foi a etapa mais demorada, tendo em vista que buscou-se nas bases de dados da Secretaria da Receita Federal, importações de mercadorias idênticas (2o método de valoração), mercadorias similares (3o método de valoração) e revendas de mercadorias idênticas ou similares (4o método de valoração) para valorar as mercadorias inseridas nas DIs de fls.72-78.*

(...)

*Em consulta aos sistemas da RFB, não encontramos importação de mercadorias idênticas às descritas nas DIs de fls.72-78.*

(...)

*Em consulta aos sistemas da RFB, não encontramos importação de mercadorias idênticas às descritas nas DIs de fls.72-78.*

*Passamos então ao **quarto método** de valoração aduaneira. (...)*

*Em consulta aos dados disponíveis nos sistemas da SRF, não encontramos qualquer revenda de mercadorias idênticas ou similares, nem a mercadoria objeto do despacho foi revendida nos noventa dias posteriores à importação, portanto, ficando descartado o uso do quarto método de valoração aduaneira.*

*O quinto método de valoração aduaneira se baseia na apuração dos custos de produção, conforme se verifica no § 1º do artigo 6º do AVA:*

*(...)*

*O parágrafo acima determina que o uso do quinto método de valoração depende do fornecimento voluntário dos registros contábeis por parte do produtor estrangeiro da mercadoria objeto de valoração, sem possibilidade de a administração aduaneira intimar o produtor estrangeiro. Portanto, sem a possibilidade de intimação ao fornecedor estrangeiro e sem que este tenha voluntariamente fornecido as informações com o objetivo de determinar o valor aduaneiro, e considerando que o uso do quinto método de valoração pressupõe que os custos sejam conhecidos ou demonstráveis, não se pôde utilizar este método de valoração.*

*(...)*

Entendo que as razões da fiscalização são suficientes para esclarecer à contribuinte da impossibilidade de adoção dos demais métodos de valoração, não me parecendo razoável exigir da fiscalização, como quer a recorrente, que comprove nos autos que não localizou bens idênticos ou similares nas condições exigidas pelo Acordo de Valoração Aduaneira nos sistemas da RFB, mesmo porque poder-se-ia esbarrar em questões de sigilo fiscal das demais contribuintes.

#### Da aplicação do Sexto Método de Valoração Aduaneira

Diante da impossibilidade de se aplicar os métodos de valoração precedentes, decidiu a fiscalização pela aplicação do sexto método, nestes termos:

*(...)*

*Portanto, exauridas as tentativas para se aplicarem os métodos de valoração aduaneira, e evidenciando-se a impossibilidade de aplicação dos métodos substitutivos 2º a 5º previstos no AVA, para os bens importados pela fiscalizada, chega-se ao **sexto e último método** de valoração, que determina a utilização de critérios razoáveis para a determinação do valor:*

*§ 1º. Se o valor das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.*

*(...)*

A fiscalização adotou como critério razoável para o valor aduaneiro o valor informado nas apólices de seguro, com se vê abaixo:

(...)

*Assim, esta fiscalização aduaneira entendeu como critério razoável a utilização do valor informado nas apólices dos contratos de seguro dos bens, que foram apresentadas pelo próprio contribuinte.*

*Dentre as declarações de importação analisadas, verificou-se que em quase todas o valor informado no contrato de seguro correspondia ao valor informado pelo contribuinte (exemplos nas fls.348-447). Entretanto, nas DIs de fls.448-667, o valor constante no contrato de seguro dos bens é superior ao valor declarado pelo contribuinte nas DIs, conforme tabela de fl. 668.*

(...)

Não procede a alegação da recorrente de que os critérios adotados com base em valores apontados em apólices de seguro seriam "fictícios e arbitrários", vez que a fiscalização utilizou o mesmo critério adotado pela recorrente em outras importações (22 DIs - 71% das importações fiscalizadas), nas quais o "o valor informado no contrato de seguro correspondia ao valor informado pelo contribuinte (exemplos nas fls. 348-447)" e não foram objeto de atuação.

Com relação à alegação da recorrente de que o critério razoável seria a realização de perícia técnica para se obter o valor aduaneiro dos bens, já utilizada para a DI nº 10/2213258-1, utilizo do argumento do julgador da DRJ como fundamento para decidir:

(...)

*Ao final da impugnação a atuada solicita que seja "(...) produzida a devida prova pericial a fim de constatar que os registros de importação da Impugnante foram corretamente realizados".*

*(...) No caso, a impugnante não indicou perito, nem formulou quesitos a serem atendidos, sendo o seu pleito, portanto, inepto.*

(...)

*Não há, no presente processo, nenhum elemento que configure alguma das três hipóteses elencadas no § 4º do art. 16 da PAF, inexistindo, por conseguinte, qualquer razão que justifique o acatamento da produção de prova nos termos formulados pela interessada.*

(...)

*Se o importador entende que o valor equivalente comprovável mais próximo do valor real seria aquele "afetado por um perito técnico" não haveria óbice em submeter tais avaliações ao crivo da equipe de fiscalização, conforme aliás foi feito em relação à DI nº 10/22132581.*

*Do mesmo modo, poderiam tais perícias técnicas terem sido apresentadas no momento da impugnação para análise e julgamento ou ter sido formulado pedido eficaz de perícia. No entanto, o atuado não foi diligente em adotar nenhuma dessas providências.*

(...)

Dessa forma, entendo que o valor aduaneiro apurado pela fiscalização para as DI's nºs 08/1382464-2, 09/1169522-7, 09/1169523-5, 09/1594908-8, 09/1594909-6, 10/1537450-8, 11/0574811-3 e 11/2307867-1 obedeceu a critérios razoáveis condizentes com o Acordo de Valoração Aduaneira:

*Artigo 7*

*1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994 e com base em dados disponíveis no país de importação.*

*2. O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo não será baseado:*

*(a) - no preço de venda no país de importação de mercadorias produzidas neste;*

*(b) - num sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores alternativos;*

*(c) - no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;*

*(d) - no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;*

*(e) - no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;*

*(f) - em valores aduaneiros mínimos; ou (g) - em valores arbitrários ou fictícios.*

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e também de negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

*(assinatura digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora





Comércio exterior. Valoração aduaneira.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 12466.001423/98-91  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.215 – 3ª Turma  
**Sessão de** 09 de agosto de 2016  
**Matéria** Imposto de Importação - II  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX E OUTRO

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. REMUNERAÇÃO PAGA POR CONCESSIONÁRIAS ÀS DETENTORAS DO USO DA MARCA NO PAÍS POR SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCLUSÃO.

Os valores relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, a título de comissão pelo uso da marca, publicidade, garantia, treinamento e assistência técnica, não deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Tais rubricas se materializam após a internalização dos produtos no Brasil e suas remunerações são destinadas a uma pessoa jurídica brasileira, não havendo possibilidade de integrar o valor aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/09/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO, Assinado digitalmente em 06/09

/2016 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 03/09/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO

Impresso em 06/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Valcir Gassen (Suplente convocado), Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello (Relatora) e Rodrigo da Costa Póssas (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e Érika Costa Camargos Auran.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 2.137 a 2.143) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº 3201-001.004 (fls. 2.108 a 2.134) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 24/05/2012, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*Assunto: Imposto sobre a Importação II*

*Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995*

*VALOR ADUANEIRO - COMISSÕES PAGAS À DETENTORA DO USO DA MARCA NO PAIS.*

*Não deve integrar o Valor Aduaneiro, para os fins previstos no art. 8º, §1º, alínea "a", inciso "I", qualquer valor pago à detentora do uso da marca no País, a título de comissões, relativamente aos serviços prestados pela representante da exportadora, pois estas são operações distintas e independentes, não guardando qualquer vínculo com as importações objeto da autuação.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente).*

O processo originou-se de auto de infração (fls. 03 a 81), lavrado em procedimento de revisão aduaneira, para exigência de diferenças de tributos aduaneiros (II e IPI vinculado à importação), incidentes sobre a internação de veículos para transporte de passageiros da marca "Mitsubishi", por declaração a menor do valor aduaneiro dos mesmos.

Na ação fiscal, a aduana comunicou a possível influência da vinculação entre importador e exportador sobre o preço da transação. A Fiscalização afirmou existir uma associação legal de negócios entre a COIMEX e a MMC do Brasil e do Japão, descrevendo o funcionamento da relação comercial nos seguintes termos (fls. 06):

#### FUNCIONAMENTO DA OPERAÇÃO COMERCIAL

*Pretendendo que fossem vendidos veículos da marca "MITSUBISHI" no Brasil, foi montada uma operação comercial em que eram importados veículos utilizando-se de uma empresa intermediária em Vitória/ES para usufruir dos benefícios do FUNDAP (basicamente diferimento do pagamento do ICMS devido e financiamento de parte do mesmo pelo Banco do Governo daquele Estado). A operação por si só já demonstra a vinculação entre o exportador e o importador, mas coloca um intermediário na tentativa de declarar-se não vinculada.*

A responsabilidade pelas obrigações tributárias foi atribuída à COIMEX pois as declarações e o respectivo lançamento do imposto constam em nome da mesma, sendo a MMC Automotores do Brasil responsável solidária, nos termos do art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN, por determinar a forma de introdução dos veículos no território nacional.

A fiscalização consignou no auto de infração que a empresa COIMEX emitiu notas fiscais de venda dos veículos da marca "Mitsubishi" em valor a menor, caracterizando infração ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, por ter deixado de recolher o imposto sobre a base de cálculo majorada. No entanto, o lançamento efetuado adotou como base o Acordo de Valoração Aduaneira, base de cálculo do IPI, deixando de fazê-lo com fundamento no RIPI.

No transcurso da ação fiscal, foram obtidas as seguintes provas:

[...]

*1 - Contrato entre a COIMEX e os revendedores MITSUBISHI, tendo como interveniente tácito a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA, que comprova que a transação era feita entre a MITSUBISHI MOTOR CO. e a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA, atuando a COIMEX como mera intermediária para obtenção dos benefícios do FUNDAP, caracterizando bem as responsabilidades tributárias dos revendedores e da MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA, bem como seu poder de mando na operação, pois a COIMEX agia sempre a conta e ordem da mesma. Neste contrato esta firmado que a MMC e que efetuará os pagamentos e que repassará as cartas de crédito ao exportador;*

*2 - Contratos assinados entre a BRABUS AUTO SPORT e depois pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA, com a MITSUBISHI MOTORS CORPORATION, em que a primeira é nomeadamente DISTRIBUIDORA da marca no Brasil, explicitando que as transações serão feitas sempre*

entre a MMC do exterior e a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL, inclusive os pagamentos;

3 - Listas de preços do fabricante no exterior, emitidas pela MITSUBISHI CORPORATION válidas para a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA. Como fabricante, aparecem a própria MITSUBISHI, e no caso do modelo Eclipse, a empresa "DIAMOND TRADING CO."

4 - Faturas comerciais, que instruíram inclusive Declarações de Importação e remessas cambiais, emitidas pela MITSUBISHI CORPORATION para a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA.

5 - Cópias de Notas Fiscais, Faturas de Serviços, emitidas pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA para seus revendedores, em que são cobrados aos mesmos importâncias a título de "comissão pelo uso da marca."

O auto de infração descreveu, ainda, as penalidades a que está sujeita a contribuinte, fazendo ressalva à aplicação de parte delas em razão do art. 11 do Acordo de Valoração Aduaneira prever o direito do importador de apresentar recurso sem imposição de nenhuma penalidade.

No que tange à apuração do valor aduaneiro, a Fiscalização entendeu existir a vinculação entre as empresas COIMEX e a MMC do Brasil e do Japão, influenciando o preço da transação, com base nos seguintes fundamentos:

#### APURAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO

[...]

A vinculação, a nosso ver, é indireta com relação a COIMEX e direta com relação a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA, baseando-se nos termos do artigo 15 do Acordo, que diz que existe a vinculação sempre que uma das partes envolvidas tiver posição de mando na operação, bastando haver a vinculação, não se restringindo portanto a vinculação a uma empresa ser subsidiária de outra.

[...]

Havendo a vinculação e esta influenciando o preço da transação podemos não aceitar o primeiro método de valoração e conseqüentemente o valor declarado pelo importador.

Ao examinarmos o presente caso, veremos que tanto poderemos aceitar o preço da transação ajustado pelo valor que a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA cobra dos revendedores a título de "comissão de compras" e/ou "licença para uso da marca", importâncias relacionadas em anexo a este Auto de Infração e que foram apurados junto à própria MMC, que deveria ter sido acrescentado como ajuste ao valor da transação como manda o artigo oitavo do Acordo, quando não aceitando o valor do método primeiro por estar o mesmo influenciado por esta vinculação, passarmos para que o Acordo manda no caso de não aceito o valor da transação -

*primeiro método, passando sucessivamente em ordem crescente aos demais. O segundo e terceiro métodos, não podem ser adotados no presente caso, pois não existem importações nem vendas de veículos da marca MITSUBISHI diretamente do Japão e com as características idênticas ou similares a dos importados para o Brasil na mesma época. Determinava-se, assim, pelo quarto método, em que chegariam a valores próximos do que se consiga adicionando-se os ajustes.*

*O Acordo em seu artigo oitavo porem, como acontece no presente caso, manda que sejam feitos ajustes acrescentando-se ao preço da transação, os valores pagos aos representantes dos exportadores, como "comissão pelo uso da marca", eis que a mesma é suportada pelo comprador (no caso presente quem esta importando a mercadoria, sendo no caso o comprador, e cada concessionário que é quem paga a referida comissão cada vez que importa um veículo), e não se trata de uma "comissão de compra" nos termos das Notas Interpretativas ao artigo 8 do Acordo em seu parágrafo 1 (a) (i). As citadas "comissões", por outro lado, não se confundem com quaisquer outros custos que sejam suportados pelos compradores, muitos deles também passíveis de serem ajustados também.*

*Resta dizer que, embora a vinculação exista no caso específico, o Acordo não dispõe que para haver ajustes no artigo oitavo deve haver vinculação entre as partes interessadas nos ajustes como pode se ver, por exemplo, no caso de fretes e seguros. O Acordo também não dispõe sobre o fato de que o beneficiário do citado ajuste deva ser obrigatoriamente o exportador.*

*Longa troca de informação foi feita entre o Fisco e as empresas COIMEX e MMC, sendo que estas chegaram a confessar que cobravam das concessionárias percentual de 17% (dezessete por cento) como "comissão pelo uso da marca", que deveriam ter sido adicionadas ao Valor Aduaneiro.*

*Após esta troca de informação, as empresas concordaram com a utilização de percentuais calculados mês a mês, deduzidas despesas que elas próprias indicaram e que estão relacionadas em anexo e que fazem parte do presente Auto de Infração.*

*Em resposta a nossa Intimação de no. 82/97, a CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX solicitou reconsideração quanto a valores mandados ajustar de acordo com o artigo 8 do Acordo de Valor Aduaneiro (Decreto no.92.930/86), referente a cobrança de percentual a título de "licença pelo uso da marca", baseado no artigo 14 da IN SRF no. 39/94. Foi negado provimento ao pedido pelo Sr. Superintendente da Receita Federal na 7a. RF, após apreciar exposição da Fiscalização e da DIANA/SRRF/7a.RF, que fazem parte integrante deste Auto de Infração.*

***Consequentemente, aceitamos o preço da transação declarado, com o ajuste da "comissão pelo uso da marca" cobrado pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., reservando-se o direito da Fazenda Nacional de efetuar outros ajustes de valores suportados pelos compradores de veículos, caso os mesmos sejam comprovados.***

*Os novos valores aduaneiros estão discriminados no local próprio, todos com incorporação do valor da "comissão" cobrada.*

Cientificadas da autuação, sobreveio a apresentação de impugnação das empresas COIMEX (fls. 1.452 a 1.482) e MMC Automotores do Brasil Ltda (fls. 1.399 a 1.422), com fulcro nos argumentos sintetizados no acórdão recorrido:

Impugnação da Cia. Importadora e Exportadora COIMEX

[...]

Em Preliminar

- o Auto de Infração é nulo, de pleno direito, não podendo deste modo subsistir, tendo em vista ter ocorrido à decadência do direito do Fisco de proceder à revisão do lançamento, posto que está em desacordo com o prazo estabelecido pelo art. 50 do Decreto-lei 37/66, ressalvado no art. 447 do atual Regulamento Aduaneiro;

- em matéria de imposto de importação, o lançamento é feito por declaração, através da DI, cabendo ao contribuinte fornecer os elementos de fato, à Administração Tributária cabe aplicar o direito;

- quando do procedimento de interação dos veículos, todos os fatos foram perfeitamente conhecidos e avaliados pela Administração por meio do exame documental e da conferência física que, só então, deu por encerrado o procedimento que o art. 142 do Código Tributário Nacional CTN denomina "lançamento";

- o lançamento de ofício só é permitido quando houver erro de fato, relativo às circunstâncias materiais do fato imponível, sendo inadmissível quando se tratar de erro de direito, assim, tratando-se de valoração jurídica de fatos e não de dívidas quanto à existência ou extensão, não pode mais ser revisto o lançamento por força do princípio da imutabilidade dos atos administrativos criadores de situações jurídicas individuais, consagradas em nosso direito positivo no art. 145, c/c o art. 149, ambos do CTN;

- o Auto de Infração, também, é nulo, tendo em vista não ter sido atendido, no caso, o devido processo legal, fez que não guarda nexo de pertinência com a previsão legal que rege a matéria Código de Valoração Aduaneira (Decreto n°. 92.930/86);

- de um exame dos documentos que instruem a acusação fiscal, depreende-se com clareza que o processo legal foi sensivelmente desprezado, cerceando o direito de defesa do importador de apresentar as justificativas que determinaram o valor aduaneiro declarado;

- o procedimento adotado pela fiscalização aduaneira subverte o "iter" previsto na lei, atribuindo ao contribuinte a responsabilidade pela produção de provas negativas, o que se afigura incompatível com o ordenamento jurídico vigente e atenta os princípios atinentes ao lançamento tributário, desrespeitando o Código de Valoração Aduaneira, além de negar vigência ao "caput" do art. 142 do CTN;

*- a suplicante não tem qualquer vinculação com a empresa estrangeira exportadora e também não é intermediária da importação, opera normalmente como empresa fundapiana, adquirindo mercadorias importadas de diversas procedências e empresas, promovendo a sua venda no mercado interno para várias e diversificadas empresas, praticando preço real e efetivo das mercadorias e efetuando o recolhimento dos impostos devidos, incidentes sobre o valor real da transação, razão pela qual não se justifica a suposição de vinculação formulada pelo Fisco;*

*- a existência de vínculo cabia ao Fisco, o que não foi feito, já que se atribuiu à defendente a responsabilidade pela realização de prova de natureza negativa, o que é impossível;*

*- improcede a alegação das autoridades lançadoras, quando afirmam que a autuada figuraria como mera intermediária entre a exportadora e a empresa MMC Automotores do Brasil Ltda., pelo que restaria caracterizada a vinculação, por associação em negócios;*

*- inexistia qualquer contrato entre importador e exportador neste sentido (intermediação) e a empresa que detém no Brasil a licença de uso e comercialização da marca Mitsubishi não procedeu a qualquer importação no período compreendido pelo Auto de Infração, operação esta efetuada pela interessada, que revende, a posteriori, os veículos para os concessionários Mitsubishi;*

*- a importadora não está, não é, nem foi vinculada ao exportador (Mitsubishi Motor Co.), donde improcede a revisão do valor aduaneiro declarado, prevalecendo o mesmo como sendo o valor da transação;*

*- a teor do Acordo de Valoração Aduaneira, o valor de transação é aceitável para fins aduaneiros, quando o preço de venda é o valor de mercado, com pequenas variações, é o que ocorre no presente caso. O preço FOB tem por parâmetro o da Lista de Preços fornecida pelo fabricante estrangeiro, trata-se, portanto, de preço internacional;*

*- no presente caso, como dito, o valor de transação se aproxima do vigente no mesmo tempo ao valor de transação em vendas de mercadorias idênticas ou similares, logo a questão da influência da eventual vinculação, vale dizer, a sua existência ou não, é irrelevante;*

*- procurando atender às solicitações feitas no curso do procedimento fiscal, a requerente consignou documentalmente que o preço FOB da transação de veículos exportados, para mercadorias parelhas, é similar, desta forma, trata-se efetivamente de preço aceitável para fins aduaneiros;*

*- ainda que houvessem diferenças de impostos passíveis de cobrança, não poderia o Fisco arbitrar valores, sem fundamento nas operações de fato ocorridas e sem prova da existência dos pressupostos a que se referem o Código de Valoração Aduaneiro, objeto de impugnação nos itens antecedentes;*

*- o quadro levantado pela fiscalização não é auto-explicativo, de sorte que dele não se consegue a metodologia adotada para se chegar aos ajustes pretendidos;*

- a fiscalização informou que os percentuais obtidos da ordem de 30% a 40% resultam da divisão do valor da nota fiscal de serviço (emitida pela MMC Brasil) pelo valor tributável (CIF), multiplicando-se o resultado por cem, obtendo-se, pois, os percentuais indicados;

- não tendo a impugnante, qualquer ligação com a empresa MMC Brasil, não tem conhecimento quanto aos critérios por ela adotados no tocante aos valores cobrados a título de prestação de serviços, licença pelo uso da marca, treinamento, etc., logo, os valores que a detentora do direito de uso da marca Mitsubishi cobra das concessionárias não têm qualquer relação como aqueles cobrados pela Coimex ao ensejo da venda dos veículos importados;

- os citados cálculos estabelecem uma relação percentual absolutamente inócua e despropositada, já que sequer foi enfocado o fundamento legal da memória de cálculo que levou a fiscalização à adoção deste procedimento de cálculo, o que vicia de ilegalidade, por fazer supor que a base de cálculo utilizada nas importações seria merecedora de ajuste, implicando na cobrança de valores absolutamente fictícios e desprovidos de correlação com as operações em causa;

- o IPI pago pela importação foi tomado a crédito pela empresa importadora, em virtude de nas suas vendas no mercado interno, por equiparação a industrial, estar obrigada a destacar e recolher novamente o imposto federal, o que significa que a exigência do IPI, por suposto "ajuste" do valor aduaneiro declarado, viola o princípio constitucional da não cumulatividade, porque o recolhimento do referido imposto na etapa subsequente de circulação abrange o da fase anterior, vale dizer, o imposto que deveria ser pago em duas fases, teria sido recolhido de uma só vez;

- todo o IPI devido já foi pago, estando extinta a obrigação tributária nos termos do art. 156, I do CTN, que exigir mais imposto do que já foi efetivamente pago seria incidir em "bis in idem", o que é expressamente vedado pela Constituição Federal;

- com a edição das Decisões nº 14 e 15, exaradas pelo Coordenador do Sistema de Tributação COSIT, em 15/12/1997, em respostas a duas consultas formuladas pela Confederação Nacional do Comércio CNC, no sentido de que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca no País, a título de treinamento, garantia, divulgação da marca; etc., não constituem acréscimos ao valor aduaneiro da mercadoria para fins de cálculo do II e do IPI, no caso deste último imposto, ainda que as detentoras de uso da marca tenham atuado como agente de compra das importadoras;

- a pretensão fiscal veiculada pelo presente auto de infração, portanto, já foi afastada por aquela Coordenadoria-Geral (COSIT), de sorte que impõe o cancelamento do lançamento feito, posto que o entendimento da Administração vincula todos os seus órgãos, bloqueando a prolação de atos dos quais resulte diverso, sob pena de violação ao disposto no art. 37 da Constituição Federal.

[...]

- Reivindica, por fim, nos termos do que dispõe art. 16, IV da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, à conversão do julgamento em diligência, para a realização de competente Prova Pericial, para tanto, além de indicar assistente técnico, formula, previamente, os quesitos que entende necessários, além de protestar pela posterior apresentação de quesitos suplementares.

- Em face do exposto, requer que sejam considerados improcedentes os lançamentos referentes ao crédito tributário ora litigado, cancelando-se o auto de infração em exame, por insubsistente, determinando, por conseguinte, o arquivamento do presente processo administrativo.

Impugnação da MMC Automotores do Brasil Ltda.

- A MMC Automotores do Brasil Ltda. foi intimada (fls. 1391) do auto de infração em comento na condição de responsável solidária.

[...]

- "A atividade exercida pela impugnante consiste na prestação de serviços, no mercado interno, decorrente de contrato de distribuição firmado com a empresa japonesa ("Mitsubishi Motos Co."), em razão do qual tem o direito de uso da marca "Mitsubishi" no Brasil. Ainda, em função deste mesmo contrato, por ser responsável pela criação e manutenção da rede de concessionários, recebe remuneração de seus concessionários, pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica, etc. Vale dizer, a ora impugnante não importa veículos. Apenas detém o direito ao uso da marca "Mitsubishi" no território nacional, não tendo sido, no período abrangido pelo auto de infração, intermediária nas importações realizadas pela Coimex, com quem, ressalte-se, não tem qualquer vinculação.

[...]

- Destarte, a MMC.Brasil.não possui nenhum contrato com a importadora, mas sim com a rede de concessionários da marca para a prestação dos serviços já referidos.

[...]

- Assim, a MMC é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da acusação fiscal, donde resulta a nulidade do auto de infração."

Como se vê, em suma, a MMC Automotores do Brasil Ltda. afirma que não é o importador, nem mesmo responsável solidário. Para tanto, pede sua exclusão da lide, por ser parte ilegítima. Afora à contestação acima, percebe-se que a intimada MMC Automotores do Brasil Ltda., em sua peça impugnatória juntada às fls. 1393 a 1416, utilizou-se das mesmas argumentações, fundamentações legais, citações doutrinárias e jurisprudenciais trazidas aos autos pela contribuinte Cia. Importadora e Exportadora COIMEX, razão pela qual, tais alegações não serão novamente transcritas no presente relatório, sendo tratadas em conjunto, por conseguinte, quando da sua apreciação.

Às fls. 1517/1518, tem-se que em 28/01/1999, a então impugnante, na condição de responsável solidária, aditou a retrocitada impugnação.

[...]

As impugnações foram julgadas improcedentes pela Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis - SC, por meio do Acórdão DRJ/FNS nº 0.652, de 28 de março de 2002 (fls. 1.561 a 1.605), que recebeu a seguinte ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995*

*Ementa: NULIDADE DA AÇÃO FISCAL.*

*Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.*

*DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.*

*Estando o procedimento fiscal realizado em estrita observância às suas normas de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

*IMPUGNAÇÃO. ADITAMENTO. ALEGAÇÕES INTEMPESTIVAS. INADMISSIBILIDADE.*

*Deixa-se de apreciar razões de defesa complementares, trazidas em aditamento, que foram apresentadas cinco meses após encerramento do prazo legal de impugnação, face à ausência de dispositivo legal que autorize o acolhimento de alegações intempestivas.*

*PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. COMPLEMENTAÇÃO.*

*Dispensável a complementar produção de provas, por meio de perícia, quando os elementos que integram os autos revelam-se suficientes para formação da convicção e conseqüente julgamento do feito.*

*ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995*

*Ementa: SOLIDARIEDADE PASSIVA*

*Caracteriza-se a solidariedade passiva tributária entre o representante exclusivo para comercialização de veículos de determinada marca e terceiro importador (mandatário para os efeitos legais), quando este terceiro, ainda que seja uma trading, realiza em nome próprio importações e vendas de veículos dessa marca. Contratos firmados entre a representante exclusiva e diversas concessionárias, mencionando a intervenção desse terceiro nas transações comerciais reforçam a comprovação da solidariedade.*

**PRAZO DECADENCIAL. VALOR ADUANEIRO. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA.**

*Nos lançamentos por homologação, o direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos aos tributos aduaneiros extingue-se depois de cinco anos, contados do fato gerador.*

*O Valor Aduaneiro encontra-se no escopo das matérias atinentes ao despacho aduaneiro passíveis de revisão por parte da autoridade fiscal.*

*O prazo de cinco dias para a liberação da mercadoria anteriormente ao desembaraço, trata-se de período de tempo procedimental, relativo somente ao despacho aduaneiro, não se constituindo em prazo decadencial de formalização da exigência tributária.*

**REVISÃO DE OFÍCIO.**

*Agindo o contribuinte em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, por dever de ofício, deve proceder à revisão e se for o caso, exigir, por meio do lançamento, os tributos que deixaram de ser pagos, além dos demais acréscimos legais cabíveis.*

*Assunto: Imposto sobre a Importação*

*Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995*

**Ementa: VALOR ADUANEIRO. AJUSTES AO VALOR DE TRANSAÇÃO. ACRÉSCIMO. CABIMENTO.**

*Integram o valor aduaneiro, as parcelas cobradas das concessionárias, sempre vinculadas à venda de veículos importados, tendo por objeto a prestação de serviços pela representante da exportadora no País a essas concessionárias, relativos às atividades comerciais de concessão comercial de veículos automotores de vias terrestres, notadamente, ao licenciamento do uso diversificado da marca, expressões e sinais de propaganda dentre outros, que revertem em favor da exportadora estrangeira.*

**DECISÕES DA COSIT EM PROCESSO DE CONSULTA.**

*As Decisões da COSIT em processo de consulta produzem efeitos somente em relação à matéria nelas tratada. Tais tipos de Decisões, por se constituírem exegese de textos legais específicos, não comportam interpretação extensiva.*

**INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FATO GERADOR.**

*O fato gerador do IPI na importação constitui o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, cuja base de cálculo é o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. Uma vez majorado o valor de transação de mercadoria importada, em decorrência dos ajustes previsto no AVA, resta exigir de ofício a diferença do respectivo crédito tributário.*

*Lançamento Procedente*

Não resignada, a contribuinte COIMEX interpôs recurso voluntário (fls. 1.615 a 1.649) reforçando os argumentos trazidos na impugnação e pleiteando, ao final, a reforma da decisão.

O recurso voluntário da COIMEX foi provido pela Segunda Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão n.º 302-35.883, de 03 de dezembro de 2003 (fls. 1.812 a 1.863), consignando entendimento de que as comissões pagas pelas vendedoras à detentora do uso da marca no País, no caso representante da exportadora, não integram o valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação e do imposto sobre produto industrializado vinculado, para os fins previstos no art. 8.º, §1.º, a, inciso I do Acordo. Foram aplicadas por aquele Colegiado as Decisões COSIT n.ºs 14 e 15, de 1997.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1.865 a 1.871) sustentando a solidariedade passiva entre a COIMEX e a MMCB, nos termos do art. 80 do Decreto n.º 91.030/85 e do art. 124, inciso I do CTN. No mérito, utiliza-se dos argumentos expostos na "Descrição dos fatos e enquadramento legal" do Auto de Infração.

O recurso foi admitido por meio do Despacho n.º 50 (fls. 1.887 a 1.890). As interessadas COIMEX e MMC Automotores do Brasil Ltda. apresentaram contrarrazões (fls. 1.902 a 1.915).

No julgamento daquele recurso especial, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do extinto Conselho de Contribuintes decidiu por anular todos os atos processuais ocorridos a partir da ciência da decisão de primeira instância, em razão da falta de intimação da empresa indicada como responsável solidária, MMC Automotores do Brasil Ltda., retornando os autos à autoridade preparadora para intimação dos dois sujeitos passivos acerca do julgado da DRJ/FNS e, eventualmente, apresentação de novo recurso voluntário. A decisão restou consignada no Acórdão n.º 03-06.268 (fls. 1.992 a 2.007).

Após devidamente intimadas, as empresas MMC Automotores do Brasil Ltda. e Companhia Importadora e Exportadora - COIMEX interpuseram novo recurso voluntário (fls. 2.018 a 2.050), sobrevindo novo julgamento nos termos do Acórdão n.º 3201-001.004, de 24 de maio de 2012 (fls. 2.108 a 2.134), ora recorrido, para reconhecer não integrarem o valor aduaneiro quaisquer montantes pagos à detentora do uso da marca no País.

Em face da referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 2.137 a 2.143), alegando divergência jurisprudencial quanto à exclusão do cálculo do valor aduaneiro das comissões pagas pelo uso da marca. Indicou como paradigma o acórdão n.º

9301-01.065, no qual a matéria examinada e as partes envolvidas são idênticos aos da decisão recorrida.

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

(a) a discussão cinge-se ao ajuste do valor aduaneiro, realizado pela Fiscalização, com o acréscimo do montante pago pelos concessionários a título de comissões pelo uso da marca Mitsubishi à sua detentora no Brasil, a empresa MMC Automotores do Brasil Ltda., ao valor dos bens importados declarado pela importadora;

(b) é legítima a atuação para cobrança da diferença dos impostos e consectários legais devidos pelo não oferecimento à tributação do valor das comissões pagas pelos concessionários à detentora da marca Mitsubishi no Brasil, conforme art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira;

(c) a COIMEX importava os veículos da marca Mitsubishi na condição de intermediária, por conta e ordem da empresa MMC Automotores do Brasil Ltda, fazendo constar nas notas fiscais de venda emitidas em seu nome o preço correspondente ao valor de aquisição dos veículos, acrescido da parcela destinada à MNCB em percentual sobre o valor do veículo a título de comissões pelo uso da marca, sem que o mesmo fosse oferecido à tributação;

(d) a atuação da MMC Automotores do Brasil Ltda. não corresponde a de um agente de compras, pois não atua no interesse das concessionárias; ela age no interesse do exportador estrangeiro, caracterizando-se como agente de vendas, recebendo percentual sobre o preço dos veículos exportados para o Brasil a título de remuneração;

(e) considerando as condições negociais estabelecidas entre as empresas, aplicável o art. 1º, §1º c/c art. 8º, §1º, alínea "a", do Acordo de Valoração Aduaneira, devendo ser acrescidos, na determinação do valor aduaneiro de mercadoria importada, ao preço efetivamente pago ou a pagar as comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra, por não serem as convenções particulares oponíveis ao Fisco.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio do despacho nº 3200-000.203, de 23 de janeiro de 2015 (fls. 2.186 a 2.188), proferido pelo ilustre Presidente da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial quanto à inclusão das comissões pagas pelo uso da marca no cálculo do valor aduaneiro.

As interessadas apresentaram contrarrazões (fls. 2.202 a 2.240) postulando a negativa de provimento ao recurso especial, com fulcro nos seguintes argumentos:

(a) preliminarmente, sustentam a inadmissibilidade do recurso pois o paradigma apresentado foi objeto de interposição de embargos de declaração, sendo imprestável para comprovação do dissídio jurisprudencial por sua precariedade;

(b) alegam que a tese do acórdão nº 9303-01.065, apontado como paradigma pela Fazenda Nacional, foi superada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao decidir que não integram o valor aduaneiro, para efeito do ajuste pretendido pela Fazenda, supostamente com base no art. 8º do AVA, as remunerações pagas pelos concessionários às detentoras do uso da marca no País, a título de remuneração pela autorização do uso da marca, conforme consignado nos acórdãos nºs 9303-002.351, 9303-002.350, 9303-002.645, 9303-002.874, 9303-002.875 e 9303-002.876.

(c) tecem considerações acerca dos contratos celebrados pelas empresas relacionadas com a operação de comércio exterior questionada pelos auditores-fiscais, para elaboração do lançamento; descrevem a operação de comércio exterior e de comércio interno de mercadorias e serviços, relacionadas com o lançamento, especificando a participação de cada empresa; e, ainda, trazem arrazoado quanto à exigência fiscal.

(d) aduzem que a remuneração da MMCB refere-se à prestação de serviços e à cessão do direito de uso de marca aos concessionários, no Brasil, não se enquadrando como "comissões de venda", supostamente devidas pelo exportador, na acepção utilizada no art. 8º, §1º, alínea *a*, inciso I do AVA, sendo incabível, assim, o ajuste do valor aduaneiro pretendido pelo Fisco. Invocam as Decisões COSIT nºs 14 e 15, de 1997;

(e) sustentam ter a decisão de primeira instância inovado a fundamentação legal do lançamento, por não constar no enquadramento legal do auto de infração o art. 8º, §1º, alíneas *c* ou *d* do AVA, sendo que a Fiscalização não cogitou sobre a existência de pagamento de direitos de exploração (*royalties*) ou direitos de licença como condição de venda, mas sim pretendeu efetuar o ajuste considerando os valores recebidos pela MMCB como "comissões e corretagens", com base no art. 8º, §1º, alínea *a*, inciso I do AVA;

(f) afirmam que as importâncias relativas à autorização pelo uso da marca, reembolso de despesa de propaganda, assistência técnica e garantia não são cobradas aos concessionários pela COIMEX. São valores entregues por eles diretamente à MMCB, não transitando pela COIMEX.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 17/03/2016, estando apto o feito a ser relatado e submetido à

análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

#### ***Admissibilidade***

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende os pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ser conhecido.

Impende esclarecer-se que, embora tenha havido a interposição de embargos de declaração em face do acórdão paradigma nº 9303-01.065, o mesmo não foi reformado, conforme decisão prolatada em 12/04/2012 no sentido de acolher os embargos de declaração para sanar a omissão e o erro material apontados, sem efeitos modificativos. Portanto, presta-se a decisão à comprovação da divergência jurisprudencial.

#### ***Mérito***

No mérito, centra-se a controvérsia na possibilidade de ajuste do valor aduaneiro, mediante a inclusão das remunerações pagas pelos concessionários à detentora do uso da marca no País, a título de licença do uso da marca, com base no art. 8º, §1º, alíneas *c* e *d*, do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/1986.

O valor aduaneiro é aquele atribuído ao produto para efeitos de tributação sobre a importação, constituindo-se na base de cálculo do imposto de importação (II) e do imposto sobre produto industrializado vinculado à importação (IPI vinculado). O mesmo é aferido na forma definida no art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT e no Acordo para Implementação do art. VII do GATT, denominado de Acordo de Valoração Aduaneira, regulamentado pelo Decreto nº 2.498/98, vigente à época dos fatos geradores, posteriormente revogado pelo Decreto nº 4.543/2002, por sua vez revogado pelo Decreto nº 6.759/2009.

O Acordo de Valoração Aduaneira, tratado multilateral que busca estabelecer regras para o comércio internacional não predatório entre os países participantes, foi promulgado no Brasil pelo Decreto nº 92.930/86, e assim dispõe em seus artigos 1º e 8º:

**ARTIGO 1º**

**1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º, desde que:**

*a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:*

*i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;*

*ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou*

*iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;*

*b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;*

*c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do artigo 8º, e*

*d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor da transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste artigo.*

*2. a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador, ou obtidas por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.*

*b) No caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes no mesmo tempo ou aproximadamente no mesmo tempo:*

*i) o valor da transação em vendas a compradores não vinculados, de mercadorias idênticas ou similares destinadas a exportação para o mesmo país de importação;*

*ii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do artigo 5º;*

iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do artigo 6º;

iv) o valor de transação, em vendas a compradores não vinculados, para exportação para o mesmo país de importação, de mercadorias idênticas às mercadorias importadas, exceto pelo fato de terem um país de produção diferente, desde que os vendedores, nas duas transações comparadas, não sejam vinculados.

Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no artigo 8º e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador sejam vinculados.

c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b).

[...]

#### ARTIGO 8º

**1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo 1º, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:**

**a) os seguintes elementos, na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias;**

**i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;**

**ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão;**

**iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais;**

**b) o valor, devidamente apropriado, dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar;**

**i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, incorporados às mercadorias importadas;**

**ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes, empregados na produção das mercadorias importadas;**

**iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;**

iv) *projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de "design", e planos e esboços, necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação;*

c) *"royalties" e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais "royalties" e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;*

d) *o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.*

Em procedimento de revisão aduaneira, nos termos dos artigos 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, realizada nas declarações de importação da empresa COIMEX relativas à internação de veículos da marca "MITSUBISHI" para transporte de passageiros, apontou a Fiscalização ter sido declarado a menor o valor aduaneiro das mercadorias, razão pela qual foi lavrado o auto de infração.

Portanto, trata-se de litígio relativo à valoração aduaneira dos veículos automotores importados pela COIMEX, exportados pela Mitsubishi Motors Coporation (MMC do Japão), fabricante sediado no Japão, o qual mantém com a MMC Automotores do Brasil Ltda. contrato para distribuição e comercialização da marca Mitsubishi no território nacional.

A relação entre as empresas MMC Automotores do Brasil Ltda., Companhia Importadora e Exportadora - COIMEX e Mitsubishi Motors Corporation (MMC do Japão), dá-se da seguinte forma bem sintetizada nas contrarrazões ao recurso especial:

a) a MMCB é a distribuidora dos produtos da MMC e MC no Brasil, sem exclusividade, podendo importá-los, formar rede de concessionários autorizados à venda dos produtos, fazer uso da marca e permitir aos concessionários a utilização da mesma, promover a propaganda e divulgação da marca e autorizar terceiros a importar os produtos;

b) por meio de "Instrumento Particular de Contrato de Fornecimento, Uso de Marca, Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Outras Avenças), a MMCB constitui concessionários e assume a obrigação de fornecimento de produtos, diretamente ou através de terceiros, pelos preços acordados; autoriza o concessionário a utilizar a marca; compromete-se com o treinamento dos empregados do concessionário, habilitando-os a prestar assistência técnica aos adquirentes finais dos produtos;

c) a MMCB e os concessionários acordam os serviços que a primeira irá prestar aos segundos, através de Contrato de Prestação de Serviços: *"preparação e promoção de campanhas publicitárias visando a divulgação e colocação dos produtos Mitsubishi no mercado interno; autorização ao concessionário para uso da marca para fins de*

*comercialização dos produtos; serviços de assistência técnica, mediante treinamento de pessoal do concessionário. Estabelecem também os preços dos aludidos serviços e que a importação dos produtos será cometida à COIMEX, com a interveniência da MMCB, na forma definida nos "contratos de compra e venda por encomenda".*

d) COIMEX, concessionário e MMCB celebram "Contrato de Compra e Venda por Encomenda", figurando a última como Interveniente. No pacto, determinam que as importações serão realizadas pela COIMEX, atendo-se esta aos produtos discriminados pelos concessionários e aos preços acordados, convencionando-se ainda que a MMCB providenciará a indicação da COIMEX como consignatária, nas faturas pró-forma, e repassará para a COIMEX as cartas de crédito relativas às importações, indicando-a como consignatária, nos referidos efeitos.

A MMC Automotores do Brasil Ltda. detém o direito de uso da marca Mitsubishi no Brasil, sem exclusividade, tendo referido contrato de distribuição, sendo-lhe atribuída a responsabilidade pela divulgação dos produtos da marca, razão pela qual cria e mantém rede de concessionários, sendo remunerada pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica, etc. Portanto, a remuneração recebida pela MMCB não se caracteriza como "comissões de venda", por se tratar de contrapartida pela prestação de serviços aos concessionários no Brasil, e não ao exportador, e pela cessão do uso da marca.

Nos termos da Nota Explicativa 2.1, do AVA, itens 2, 4, 5 e 7, os serviços prestados pela MMCB e a cessão do uso da marca não se confundem com os serviços de agenciamento de vendas ou de compras. As quantias pagas ao distribuidor pelos concessionários, que não são importadores, no caso em exame, não são comissões. Por isso, a MMCB não é uma agente de vendas da MMC do Japão, mas sim sua distribuidora, conforme consta das cláusulas 2 e 3 do Contrato de Distribuição (fls. 1.150 a 1.175):

#### *CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO*

*Este Contrato, feito e celebrado aos 15 dias de março de 1993, entre a MITSUBISHI MOTORS CORPORATION, uma companhia organizada e existente sob as leis do Japão, com sede em 33-8, Shiba 5-chome, Minato-ku, Tóquio, Japão (aqui de agora em diante referida como "MMC"), e a BRABUS AUTOSPORT LTDA., uma companhia (sociedade de propriedade única) organizada e existente de acordo com as leis da República Federativa do Brasil, com sede na Rua Funchal 651 - B, CEP 04558-060, São Paulo, Brasil (aqui de agora em diante referida como DISTRIBUIDOR).*

[...]

#### **Artigo 2. DESIGNAÇÃO**

**1. Sujeito aos termos e condições deste Contrato, a MMC designa por este instrumento o DISTRIBUIDOR como importador e distribuidor dos Produtos no Território, em uma base não exclusiva, pelo prazo especificado**

**no Artigo 22 deste Contrato, e o DISTRIBUIDOR por este instrumento aceita tal designação.**

2. A participação da MMC neste Contrato está condicionada à participação pessoal ativa, substancial e contínua na administração da organização do DISTRIBUIDOR das pessoas listadas abaixo e sua participação, se houver, na porcentagem especificada no capital do DISTRIBUIDOR ou outros interesses societários, conforme o caso:

[...]

3. A MMC pode celebrar um contrato com MITSUBISHI CORPORATION, uma companhia organizada e existente sob as leis do Japão, com sede em 6-3 Marunouchi 2-chome, Chiyoda-ku, Tóquio (aqui de agora em diante referida como MC) e pode fornecer a totalidade ou parte dos Produtos sendo vendidos de acordo com este através da MC atuando como exportadores. No caso da MMC fornecer qualquer Produtos através da MC, a MMC pode delegar à MC qualquer ou todos seus direitos ou obrigações contidos neste Contrato.

4. Em adição a qualquer e todos os outros direitos reservados à MMC de acordo com este (incluindo, mas não limitando-se a, aqueles direitos reservados provenientes em virtude da natureza não exclusiva da designação pela MMC, de acordo com este, do DISTRIBUIDOR como importador e distribuidor dos Produtos no Território), a MMC se reserva o direito de vender os Produtos diretamente ou através de qualquer companhia trading ou qualquer outra entidade designada pela MMC para qualquer governo nacional, estadual ou municipal, agência ou autoridade do Território ou do Japão, a qualquer organização internacional localizada no Território, a qualquer companhia considerada geralmente como sendo uma parte do Grupo Mitsubishi, a qualquer empregado de qualquer tal governo, agência, autoridade, organização internacional ou companhia, a qualquer entidade cuja compra está sendo financiada na totalidade ou em parte por qualquer entidade para uso em conexão com a construção de uma fábrica ou projeto e/ou a qualquer usuário final.

### **Artigo 3. RELACIONAMENTO ENTRE AS PARTES**

Todos os Produtos fornecidos ao DISTRIBUIDOR de acordo com este, serão comprados pelo DISTRIBUIDOR por sua própria conta e risco e revendidos apenas de acordo com os termos e condições deste Contrato.

**Fica entendido que o relacionamento entre a MMC e o DISTRIBUIDOR não será aquele de principal e agente, mas sim o de vendedor e comprador, e o DISTRIBUIDOR não estará autorizado a atuar como agente da MMC de qualquer maneira que seja e não deverá concluir qualquer contrato ou acordo em nome da MMC, fazer qualquer declaração ou garantia vinculando a MMC ou agir de outro modo em nome de e/ou em representação da MMC.**

(grifou-se)

Depreende-se das disposições contratuais, portanto, não se enquadrarem os valores recebidos pela MMCB como sendo "comissões de venda", sendo incabível o ajuste do valor aduaneiro com base no art. 8º, I, "a", "i" do Acordo de Valoração Aduaneira. Aliás,

consta expressamente no artigo 3º do Contrato de Distribuição não estar a MMCB (distribuidora) autorizada a atuar como agente da MMC, não se podendo considerá-la, portanto, como um agente de vendas, mas tão somente como distribuidora.

A remuneração da MMCB decorre dos serviços prestados, no Brasil, aos concessionários e pela cessão do uso da marca, não se confundindo com os serviços de agenciamento de vendas ou de compras, nos termos da Nota Interpretativa 2.1, do AVA, itens 2, 4, 5 e 7 (IN SRF nº 17/1998).

Nessa linha relacional, a Administração Tributária, por meio das Decisões Cosit nºs 14 e 15, de 1997 (fls. 1.703 a 1.712), manifestou entendimento no sentido de que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca, a título de prestação de serviços e de cessão do uso da marca, não integram o valor aduaneiro da mercadoria para fins de cálculo do II e do IPI, *in verbis*:

Decisão Cosit nº 14, de 15/12/1997

*Assunto: Imposto de Importação- II.*

*Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA*

***Os valores pagos pelas Concessionárias às Detentoras do Uso da Marca no País, pelos serviços, efetivamente contratados e prestados no Brasil, não constituirão acréscimos ao valor aduaneiro da mercadoria, para cálculo do Imposto de Importação.***

*As comissões pagas pelas Importadoras às Detentoras do Uso da Marca no País, pelo agenciamento de compras de veículos, no exterior, não serão acrescidas ao valor de transação, para fins de cálculo do Imposto de Importação, se comprovado que esses valores foram pagos diretamente pelo importador ao agente de compra.*

*Se as comissões forem assumidas pelo exportador, serão, obrigatoriamente, acrescidas ao preço efetivamente pago ou a pagar pelos veículos, para fins de apuração do valor aduaneiro, independentemente de o exportador retribuir, diretamente, os serviços do intermediário, ou, no momento da venda, contratar junto ao importador que este assumirá, além do preço faturado, a comissão a ser paga ao intermediário.*

*[...] (grifou-se)*

Decisão Cosit nº 15, de 15/12/1997

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Ementa: BASE DE CÁLCULO DO IPI NA IMPORTAÇÃO.*

***Os valores pagos pelas Concessionárias às Detentoras do Uso da Marca no País, em retribuição aos serviços de pesquisa mercadológica, treinamento de pessoal, divulgação, sustentação e representação da marca no País, não***

***integram a base de cálculo do IPI incidente nas importações de veículos, realizadas pela Importadora, ainda que as Detentoras do Uso da Marca no País tenham atuado como Agente de Compra das Importadoras.***

*Os valores pagos pelas Importadoras às Detentoras do Uso da Marca no País integrarão a base de cálculo do IPI incidente na importação, sempre que esses valores forem acrescidos ao valor de transação da mercadoria, para fins de cálculo do Imposto de Importação.*

[...] (grifou-se)

Portanto, a parcela devida à MMCB pelas concessionárias, objeto da presente atuação, decorre da efetiva prestação de serviços, depois que o contrato de compra e venda já se consumou, conforme reconhecido pela própria Fiscalização. Não há relação dos valores pagos à MMCB com a operação de importação contratada entre a Coimex e as concessionárias.

Com relação ao enquadramento dado pela decisão de primeira instância aos valores pagos pelos concessionários à MMCB, no art. 8º, item 1, alíneas "c" ou "d", inovando os fundamentos trazidos no auto de infração, também não há como prosperar.

Isso porque nos contratos celebrados entre as empresas não há cláusula estipulando, como condição de venda das mercadorias importadas, o pagamento à MMC de qualquer importância a título de "royalties" ou direitos de licença relacionados com as mercadorias. Ainda, na expressão "condição de venda" o significado de "venda" é o de exportação para o país de importação, nos termos do item 2 da Nota Interpretativa ao parágrafo 1, "c", do artigo 8º, do AVA:

Nota ao artigo 8º

[...]

Parágrafo 1 (c)

***1. Os royalties e direitos de licença referidos no artigo 8.1 (c) poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor. No entanto, na determinação do valor aduaneiro, os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.***

***2. Os pagamentos efetuados pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas não serão acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas, caso não sejam tais pagamentos uma condição da venda, para exportação para o país de importação, das mercadorias importadas.***

(grifou-se)

De outro lado, as verbas objeto da atuação não podem ser caracterizadas como "parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias,

que reverta direta ou indiretamente ao vendedor", como definido no art. 8º, parágrafo 1º, item "d", do AVA. Conforme esta cláusula do Acordo, o montante a ser adicionado ao valor aduaneiro deve reverter ao vendedor, e por vendedor, diga-se, exportador.

Nesse sentido é o entendimento da própria Administração Tributária, conforme disposto no art. 10 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 327/03, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada, *in verbis*:

*Art. 10. O preço efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição de venda das mercadorias objeto de valoração, pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a terceiro, para satisfazer uma obrigação do vendedor, assim considerados:*

*I - comprador, a pessoa que adquire a mercadoria e se compromete a pagar ao vendedor o preço negociado, mesmo que se utilize de terceiro, nos casos admitidos pela legislação de regência, para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de importação;*

*II - vendedor, a pessoa que, em decorrência da transação comercial, transfere ao comprador a propriedade da mercadoria que lhe pertence e se compromete a entregá-la conforme termos e condições acordados, mesmo que se utilize de terceiro, nos casos admitidos pela legislação de regência, para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de exportação.*

Os valores questionados na presente autuação não decorrem da revenda efetuada pelos concessionários e não há parcela do resultado da revenda, direta ou indiretamente, repassada ao exportador. As quantias são pagas à MMCB pelos serviços prestados e pela cessão do uso da marca, independentemente de qualquer revenda efetuada pelos concessionários.

Além disso, não há prova nos autos de que o preço de revenda praticado pela COIMEX não seja o efetivamente devido, até porque este não foi questionado expressamente pela Fiscalização, bem como impossível afirmar serem os valores constantes das notas fiscais da MMCB decorrentes de parcela do preço de revenda.

A importadora COIMEX revendeu os veículos para os concessionários e recebeu o preço estabelecido nos contratos, não tendo transitado por ela quaisquer valores relativos à autorização do uso da marca, prestação de serviços de assistência técnica e reembolso de despesas de propaganda, os quais são pagos diretamente à MMCB pelos concessionários.

A tese da defesa vem confirmada pelos documentos que instruem os autos, pois não há notas fiscais juntadas da COIMEX e nas notas fiscais da MMCB consta a expressão "*remuneração pela autorização, pelo uso da marca Mitsubishi Motors, pela divulgação da marca e prestação de serviço, assistência técnica através do treinamento do pessoal*". (fls. 1.275 a 1.282)

Consigne-se, ainda, que as parcelas recebidas pela MMCB não constituem resultado de revenda ou utilização posterior de mercadorias importadas e também não reverteram direta ou indiretamente ao exportador, nem mesmo a título de valorização da marca, inexistindo justificativa para o ajuste do valor aduaneiro. Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte dos fundamentos expendidos no acórdão nº 9303-00.208, proferido por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em processo envolvendo as mesmas partes, *in verbis*:

[...]

*Essa comissão, citada em notas fiscais fatura de serviços, que pode ser qualquer coisa pois não consta nas notas fiscais acostadas ao processo comissão de que, (aparecem como comissão sobre importação mas não há operação de importação vinculada à nota fiscal) segundo rege o AVA, não são agregadas ao valor aduaneiro quando paga por importadores às detentoras do uso da marca no país. É essa a interpretação dada pela COSIT em 1997, com a qual concordo.*

*Ora, se são valores que robustecem a marca, ou se são valores de fato ligados a prestação de garantias de manutenção dos serviços com o padrão de qualidade requerido pela marca, ou se são meros repasses indiretos para o grupo no Brasil, tais valores jamais influenciariam no preço do produto no curto prazo. Na realidade a valorização da marca por qualquer razão leva ao aumento dos lucros, tanto pelo aumento do mercado, como pela possibilidade de aumento futuro no preço da mercadoria. Meros repasses indiretos ao grupo deveriam ser tratados ou na esfera dos preços de transferência imposto de renda.*

[...]

Diante dessas considerações, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello



Comércio exterior. Valoração aduaneira. Royalties.





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

**Processo nº** 16643.720047/2013-91  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-003.186 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2016  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - VALORAÇÃO ADUANEIRA  
**Recorrentes** VALLOUREC TUBOS DO BRASIL S/A  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

VALOR ADUANEIRO. ROYALTIES.

Ao preço efetivamente pago ou a pagar deve ser acrescentado o valor dos royalties quando relacionados às mercadorias importadas que constituírem condição de venda, devendo ser pagos pelo importador, direta ou indiretamente.

RO Negado e RV Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, parcialmente vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento que dava parcial provimento ao Recurso Voluntário para admitir a incidência de tributação sobre o valor dos royalties proporcionalmente ao valor da venda dos produtos importados e por unanimidade de votos, foi negado provimento ao Recurso de Ofício. Fez sustentação oral o Dr. Rodrigo Maito da Silveira - OAB 174377 - SP Fez sustentação oral o Procurador Miquelam Chaves Cavalcanti .

*(assinado digitalmente)*

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Walker Araujo - Relator.

**EDITADO EM: 24/05/2016**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: : Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança de R\$ 47.556.489,39, relativo ao imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); PIS/COFINS-Importação, acrescidos de juros de mora e multa de 75%, bem como de multa isolada por prestar informação inexata de natureza administrativo-tributário, cambial ou comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro.

O Termo de Verificação Fiscal, relata os motivos das autuações, resumidamente, nos seguintes termos:

*(...) A V&M DO BRASIL S.A. é uma sociedade anônima, que passou a denominar-se VALLOUREC TUBOS DO BRASIL S.A. após a Assembléia Geral Extraordinária de 24/06/2013. Tem como objeto a produção e transformação de ferro, aço e outros produtos metalúrgicos e siderúrgicos; fabricação de barras e tubos e seus derivados, fabricação e montagem de estruturas metálicas, etc.*

*Possui contrato de licença de patente, know-how e marca com a VALLOUREC MANNESMANN OIL & GAS FRANCE (VMO&GF), que concede à fiscalizada o direito e licença exclusivos para executar e usar as invenções protegidas pelas Patentes e pelos direitos de Patentes e usar o know-how e a tecnologia para a fabricação das Juntas VAM em novos Produtos Tubulares e acessórios e Couplings, entre outros direitos, conforme item Artigo II do contrato de Royalties.*

*(...)*

*A título de remuneração, ficou acordado através do Artigo X do contrato, que a fiscalizada pagará à VMO&GF royalties de 3,25% do preço vendido em reais, para produtos Tubulares, Acessórios e Couplings equipados com as Juntas VAM.*

*(...)*

*Em conformidade com o artigo 8, item 1, alínea “c” do Acordo de Valoração Aduaneira - Decreto nº 1.355/94, abaixo descrito, o valor dos royalties devem ser adicionados ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, motivo pelo qual estamos cobrando a diferença apurada no presente processo:*

***“1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:***

*...*

***c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

*Diante do exposto, e tendo em vista que:*

*1) os direitos de licença e de uso da marca foram utilizados nos produtos importados, e assim, referidos direitos estão relacionados às mercadorias importadas;*

*2) o pagamento dos direitos é condição para uso da marca, sem o pagamento dos royalties a autuada não poderá mais adquirir os produtos das empresas exportadoras, pois não poderá mais utilizar o know-how e a marca.*

*3) o importador não efetuou o ajuste ao valor aduaneiro conforme estabelecido no artigo 8º, item I, c, do AVA,*

*No uso das atribuições do cargo de Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, lavro o presente Auto de Infração a fim de constituir o crédito tributário e exigir os valores dos tributos que deixaram de ser recolhidos em função da utilização de base de cálculo menor que a prevista.*

*Foi adotada a base de cálculo fornecida e rateada pelo próprio importador. Aplicou-se a alíquota correspondente a cada tributo a fim de se estabelecer os créditos exigidos, que são acompanhados dos acréscimos legais cabíveis.*

Não se conformando com os lançamentos, a Recorrente apresentou impugnação (fls.776-806), alegando, em síntese:

*i) Impossibilidade de o AVA majorar tributos aduaneiros: invasão de competência tributária e ofensa ao princípio da legalidade;*

*ii) Ausência de permissivo constitucional e legal para a inclusão de royalties na base de cálculo dos tributos aduaneiros: ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional;*

*iii) Bitributação existente em relação à incidência de Imposto de Renda sobre os royalties pagos a beneficiários no exterior e a pretensa incidência dos tributos aduaneiros sobre esses mesmos royalties;*

*iv) O contrato que deu ensejo à obrigação de pagar royalties e as importações de mercadorias efetuadas pela impugnante: inexistência de relação entre tais negócios jurídicos;*

*v) Impossibilidade de se considerar, para fins da exigência fiscal ora impugnada, as importações de mercadorias de empresas distintas da beneficiária dos royalties;*

*vi) A correta interpretação do termo "condição de venda" constante do artigo 8º, inciso I, alínea "c", do AVA;*

*vii) a Jurisprudência do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF sobre a matéria;*

*viii) A falta de fundamento jurídico para justificar a base de cálculo dos tributos aduaneiros: a impossibilidade de tributo incidir sobre tributo;*

*ix) Ad argumentandum: a incorreção da base de cálculo adotada no lançamento de ofício ora impugnado;*

x) A impossibilidade de incidência de juros Selic sobre a multa de ofício; e

xi) A inaplicabilidade de multa isolada e da multa de ofício;

A DRJ /SPI julgou a impugnação procedente em parte, apenas para cancelar o crédito tributário exigido em relação à importação de produtos adquiridos de exportadores estrangeiros "não vinculados", cujo acórdão foi ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012*

*VALORAÇÃO ADUANEIRA.*

*Método do valor de transação. Ao preço efetivamente pago ou a pagar deve ser acrescentado o valor dos royalties relacionados às mercadorias, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012*

*MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO INEXATA.*

*A prestação de informação inexata acerca da vinculação entre importador e exportador, sujeita o importador à exigência da multa prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em cotejo com art. 69 da Lei nº 10.833/2003, posto caracterizar prestação inexata de informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.*

*Impugnação Procedente em Parte*

Intimada em 02.06.2014, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 27.06.2014, reproduzindo os mesmos argumentos apresentados em sede de impugnação.

Considerando que a decisão piso tenha exonerado o crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, previsto na Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Walker Araujo - Relator

## **Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão reside na inclusão dos valores pagos a título de royalties, oriundo do Contrato de Licença de Patente, Know-How, e Marca, celebrado com a empresa Francesa VALLOUREC MANNMANN OIL & GAS FRANCE, na base de cálculo do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e PIS/COFINS-Importação.

Referido contrato, firmado com a empresa VMO&GF, conferiu à Recorrente o direito e licença para executar e usar invenções protegidas pelas patentes, usar Know-how e tecnologia para fabricação das juntas VAM em novos produtos tubulares, acessórios e couplings, condicionado ao pagamento de royalties de 3,25% do preço vendido em reais, para produtos tubulares, acessórios e couplings.

No entendimento da fiscalização, o valor pago a título de *royalties* deveria ter sido incluído no valor aduaneiro, por força do disposto no artigo 1 e 8.1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira, constante do anexo do Decreto nº 1.355/1994.

Para a fiscalização os direitos de licença ou royalties estão relacionados aos produtos importados pela Recorrente, os quais só puderam integrar o processo produtivo, nas condições estabelecidas contratualmente, sendo que, diante dessa circunstância os royalties pagos constituem condição de venda das mercadorias, estando intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade de sua comercialização no País.

Segundo as disposições do artigo 8.1 (c), do Acordo de Valoração Aduaneira, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou pagar pelas mercadorias importadas os (c) *royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar.*

Por outro lado, a nota ao citado dispositivo, estabelece:

*1. Os royalties e direitos de licença referidos no parágrafo 1 (c) do Artigo 8 poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor. No entanto, na determinação do valor aduaneiro, os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.*

*Os pagamentos feitos pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas, caso não sejam tais pagamentos uma condição da venda, para exportação para o país de importação das mercadorias importadas”.*

O termo "*condição de venda*" mencionado nas normas é requisito estabelecido na relação comercial, pelo qual o detentores de uma marca ou tecnologia recebem percentuais referente aos royalties sobre a venda de cada mercadoria. Assim, os royalties devem ser incluídos no preço efetivamente pagos pelas mercadorias, para fins de valoração, apenas e quando constituam requisito para a venda destas.

No caso em comento, tal condição não é vislumbrada a partir da leitura das cláusulas contratuais firmadas entre a empresa VMO&GF e a Recorrente, posto que o pagamento de *royalties* não está atrelada às operações de importação de mercadorias que, no presente caso corresponde a (i) luvas de proteção (*nipples*) de tubos de aço (*que correspondem a material de embalagem*); e (ii) outros itens, especialmente tubos que já apresentam aplicação das Juntas VAM.

Da análise do contrato, constata-se que o pagamento de *royalties* foi estipulado a partir de um pagamento inicialmente acordado, realizado a título de sinal e, a partir das receitas auferidas com a comercialização dos produtos tubulares, acessórios e couplings, inexistindo, qualquer cláusula que condicione a importação de mercadorias ao pagamento de *royalties*. Vejamos o artigo X do contrato utilizado pela fiscalização para embasar o lançamento:

*10.) A título de remuneração pelos Direitos sobre Patentes, Know-How, bem como pelo direito de uso da tecnologia das Juntas VAM e das marcas VAM concedidas neste contrato, e pela Assistência Técnica a ser fornecida durante a vigência deste Contrato, a Companhia pagará à VMO&GF:*

*i. um sinal no montante de R\$ 2.183.629,53 na data da assinatura deste Contrato, ou assim, que este for aprovado pelas autoridades competentes, desde que a referida aprovação seja necessária;*

*ii. para Produtos Tubulares, Acessórios e Couplings equipados com as Juntas VAM e vendidos pela Companhia, royalties de 3,25% do Preço de Fatura expresso em Reais;*

*iii. por cada extremidade dos Produtos Tubulares e Acessórios, macho ou fêmea, consertados com as Juntas VAM pela Companhia, royalties determinados de acordo com seu tamanho, nos seguintes termos:(...)*

É de ser ver, que não há qualquer previsão contratual que condicione a importação de mercadorias ao pagamento de *royalties*, sendo este calculado a partir das vendas realizadas pela Recorrente a título de remuneração pelos direitos sobre patentes, know-how, bem como pelo direito de uso da tecnologia das Juntas VAM.

Essa mesma questão que envolve o presente processo, qual seja, inclusão dos *royalties* relacionados as mercadorias importadas na base de cálculos do tributos, foi recentemente julgada por essa Turma, processo 16561.7200024/2011-24, acórdão 3302-003.126, cujo voto vencedor que acompanhei foi proferido pela Relatora Sarah Maria Linhares de Araujo Paes de Souza, a saber:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II; IPI; PIS/PASEP - importação e COFINS -importação*

*Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010*

*Valor Aduaneiro. Royalties e direitos de licença.*

*A partir da análise dos contratos, configura-se que os royalties e taxas pagos pela interessada não se apresentam como condição de venda para a importação de mercadorias, portanto, os referidos valores não devem compor a base de cálculo do valor aduaneiro sob pena de um desvirtuamento da base e, também, por uma falta de lógica no critério temporal.*

Não bastasse isso, embora a Recorrente tenha prestado informações de quais importações tiveram por origem exportadora vinculada ao grupo Vallourec, este fato não pode e não deve ser preponderante para embasar o lançamento realizado pela fiscalização.

Isto porque, nenhuma das importações foi realizada diretamente à VMO&GF, que é empresa beneficiária dos *royalties*, conforme se verifica na relação de importações carreada às fls. 201-205.

Para que o valor dos royalties sejam acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador-importador, como determina o art. 8.1.c do AVA, não basta apenas que estejam diretamente relacionados com as mercadorias objeto de valoração, mas exige-se adicionalmente que consubstanciem “condição de venda” imposta pelo vendedor-exportador que, para tanto, deve ser o titular dos royalties e direitos de licença, exigindo-se ainda que sejam devidos direta ou indiretamente pelo comprador-importador ao vendedor-exportador, ainda que pagos a terceiro.

Assim, o mesmo critério utilizado pelo julgador de piso para excluir da cobrança as importações realizadas com empresas tida por "não vinculadas", por não restar comprovado a condição de venda, deveria, por igualdade de tratamento, ser aplicado às importações realizadas de fornecedores que não detêm o direito da marca.

Nesse sentido, a Jurisprudência Administrativa e as opiniões consultivas 4.13 e 4.09 exaradas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), corroboram com o entendimento anteriormente explicitado, a saber:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010*

*REVISÃO ADUANEIRA VALOR ADUANEIRO AJUSTES INCLUSÃO ROYALTIES USO DE MARCA E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA CONDIÇÃO DE VENDA PRESSUPOSTOS. A expressão “condição de venda” utilizada no art. 8.1.c. do AVA, se refere a “condição” que só pode ser (direta ou indiretamente) imposta pelo vendedor-exportador das mercadorias importadas quando este também seja o titular dos royalties e direitos de licença, hipótese em que o valor dos royalties e direitos de licença, por se relacionar com as mercadorias objeto da compra e venda internacional, pode em tese consubstanciar “condição de venda”, eis que se adiciona ao valor total devido pelo o comprador-importador ao vendedor-exportador, e à final se reverte direta ou indiretamente ao vendedor-exportador, ainda que pago a terceiro. Assim, é indevida a pretensão fiscal de inclusão dos royalties na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação, quando o titular beneficiário dos royalties não for o vendedor-exportador da transação internacional ou quando o valor dos royalties não compuser o valor devido pelo comprador-importador ao vendedor-exportador. (acórdão 3402-002.417)*

\*\*\*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Data do fato gerador: 21/08/2002*

*VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES RELATIVOS AO DIREITO DE UTILIZAR A MARCA REGISTRADA. MERCADORIAS IMPORTADAS ADQUIRIDAS DE FORNECEDOR DISTINTO DO DETENTOR DA MARCA. ROYALTY NÃO MODIFICA O VALOR PAGO OU A PAGAR PELAS MERCADORIAS QUANDO NÃO FOR COMPROVADO QUE OS VALORES PAGOS SERIAM CONDIÇÃO DE VENDA DA MERCADORIA PARA O PAIS IMPORTADOR. Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui*

*uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c). Para que estes pagamentos sejam incluídos no valor aduaneiro é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda da mercadoria do importador. Recurso Voluntário Provido. (acórdão 3301-002.478)*

*Opinião consultiva 4.13*

*ROYALTIES e direitos de licença segundo o Artigo 8.1 c) do Acordo*

*O importador I adquire sacolas esportivas do fabricante estrangeiro M, assim como de outros fornecedores. O importador I, o fabricante M e os outros fornecedores não são vinculados.*

*Por outro lado, o importador I é vinculado à firma C que detém o direito de uma marca registrada. Segundo os termos de um contrato entre I e C, este transfere àquele o direito de uso da marca registrada contra um pagamento a título de royalty.*

*O importador I fornece ao fabricante M e aos outros fornecedores etiquetas que contêm a marca registrada e são afixadas nas sacolas esportivas antes da importação.*

*O royalty guarda relação com as mercadorias objeto de valoração ? O pagamento efetuado por I a C deve ser considerado como uma condição da venda entre M e I e entre I e os outros fornecedores?*

*O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:*

*Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c).*

*A questão de saber se o fornecimento das etiquetas contendo a marca registrada é tributável ou não, nos termos do Artigo 8.1 b), deve ser examinada separadamente."*

*Opinião consultiva 4.09*

*1. Um acordo é concluído entre o fabricante/titular de uma marca registrada de determinadas preparações para uso veterinário e uma firma de importação. Nos termos desse contrato, o fabricante concede ao importador o direito exclusivo de fabricar, utilizar e vender no país de importação as "preparações licenciadas". Essas preparações licenciadas, que contêm cortisona importada na forma adequada para uso veterinário, são fabricadas a partir de cortisona a granel fornecida ao importador pelo fabricante ou em nome deste. A cortisona é um agente anti-inflamatório comum não patenteado, disponível a partir de diferentes fabricantes e um dos principais ingrediente das preparações licenciadas. O fabricante concede também ao importador uma licença que a este confere o direito exclusivo de explorar a marca registrada relativamente à fabricação e venda das preparações licenciadas no país de importação. Nos termos das disposições financeiras do contrato, o importador deve pagar ao fabricante um royalty da ordem de 8% sobre*

*as primeiras 2 milhões de unidades monetários (u.m) de vendas líquidas das preparações licenciadas realizadas em um ano civil, e 9% sobre as subsequentes 2 milhões de unidades monetárias de vendas líquidas das preparações licenciadas no mesmo ano civil. Prevê-se, igualmente, um royalty mínimo de 100.000 u.m por ano. Em diversas circunstâncias especificadas no contrato, ambas as partes podem converter os direitos exclusivos do importador em não exclusivos, cujo royalty mínimo seria reduzido em 25% ou, em alguns casos, em 50%. Os royalties calculados em função do volume de vendas podem ser igualmente reduzidos sob determinadas condições. Enfim, os royalties baseados nas vendas das preparações licenciadas devem ser pagos dentro dos 60 dias subsequentes ao término de cada trimestre do ano civil.*

**2. O comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:**

*O royalty remunera o direito de fabricar as preparações licenciadas que contenham o produto importado e, eventualmente, o direito de utilizar a marca registrada da preparação licenciada. O produto importado é um agente anti-inflamatório comum não patenteado. A utilização da marca registrada, portanto, não está vinculada às mercadorias objeto de valoração. O pagamento do royalty não constitui uma condição de venda para exportação das mercadorias importadas, porém uma condição para fabricar e vender as preparações licenciadas no país de importação. Em consequência, não há que crescer esse pagamento ao preço efetivamente pago ou a pagar.*

No presente caso, as importações foram realizadas pela Recorrente de fornecedores supostamente autorizados pela empresa da marca, VMO&GF, sendo que no contrato não existe cláusula que condicione o pagamento de royalties para as empresas exportadoras. A única hipótese contratual de pagamento de royalties à detentora da marca ocorre quando da comercialização dos produtos tubulares, acessórios e couplings fabricados pela Recorrente.

A opinião consultiva 4.09, anteriormente citada, trata de operação semelhante a descrita para as operações da Recorrente, concluindo que nestes casos o valor dos royalties não será incluído no valor aduaneiro, considerando que as operações de importação realizadas não constitui uma condição de venda para importação.

Com efeito, nas operações realizadas pela Recorrente não se vislumbra no contrato firmado com a empresa VMO&GF a vinculação de royalties como condição de venda das mercadorias importadas. O contrato sob análise, trata de direitos sobre patentes, know-how, bem como pelo direito de uso da tecnologia das Juntas VAM, permitindo que a Recorrente seja um representante dos produtos licenciados no Brasil.

Já o Termo de Verificação Fiscal, detalha a inclusão dos royalties no valor aduaneiro da mercadoria importada, considerando que tais valores seriam uma condição de venda prevista contratualmente, contudo, no contrato firmado entre a empresa VMO&GF e a Recorrente, não há cláusula que condicione a cobrança de royalties a importação de mercadorias.

Portanto, não merece respaldo a pretensão da fiscalização de fazer incluir valores a serem pagos a título de royalties relativamente aos produtos importados pela contribuinte.

**Recurso de Ofício**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso de ofício é dirigido para revisão da decisão proferida no acórdão de nº 16-57.854, da 24ª Turma da DRJ/SP1, que cancelou apenas o crédito tributário exigido em relação à importação de produtos realizadas junto a exportadores estrangeiros "não vinculados".

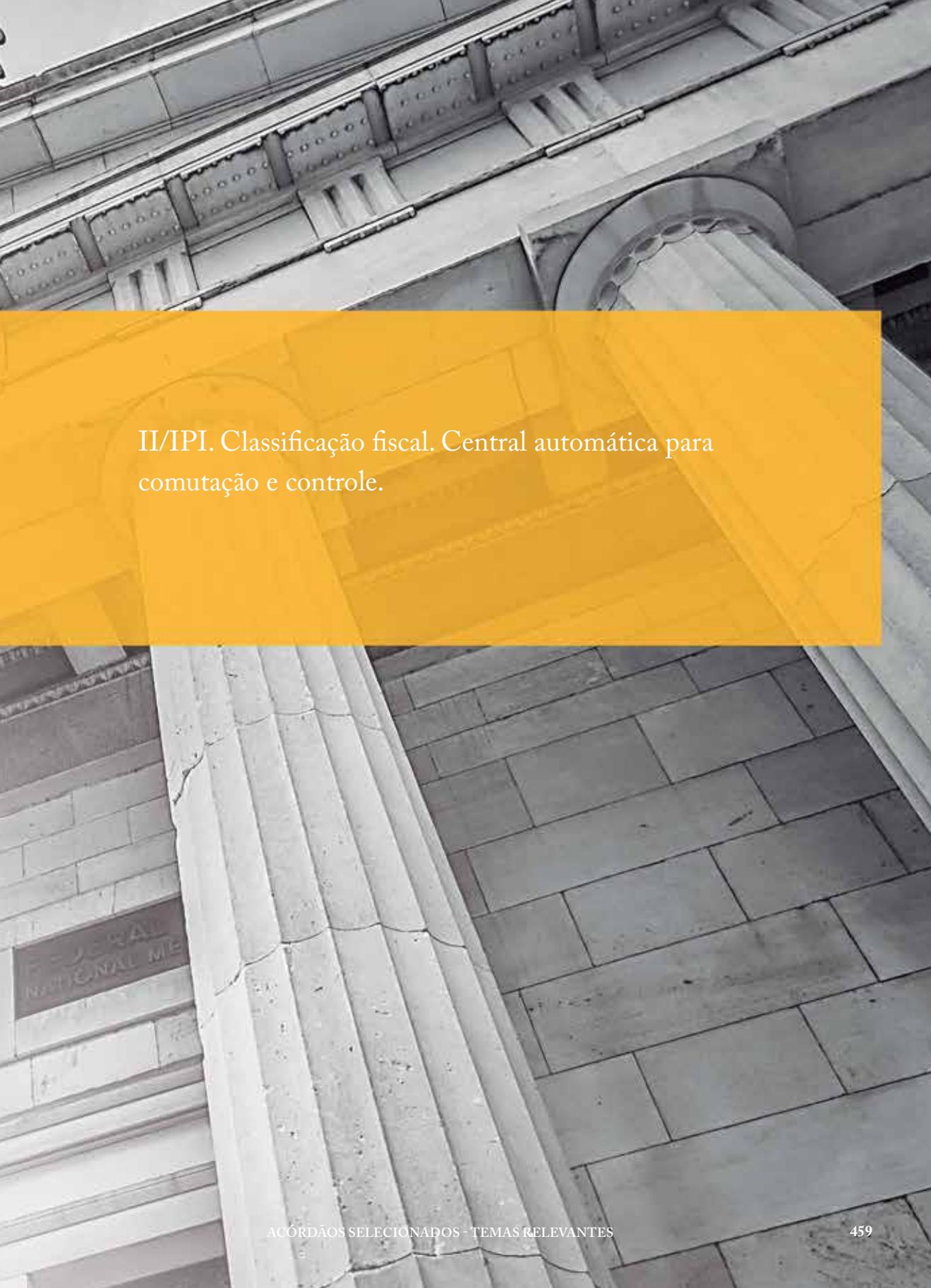
Assim, adoto com fundamento para negar provimento ao recurso de ofício, os mesmos argumentos utilizados para dar provimento ao recurso voluntário.

Por todo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário e, negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Walker Araujo - Relator



II/IPI. Classificação fiscal. Central automática para comutação e controle.





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

**Processo nº** 10314.004608/2006-27  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-001.237 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2014  
**Matéria** II/IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** NEXTEL COMUNICAÇÕES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 10/03/2003

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A mercadoria importada descrita na declaração de importação como Central Automática para Comutação e Controle para sistema de rádio troncalizada digital, MSC (*mobile switching center*), por desempenhar comutação por linhas e troncos, sendo parte essencial e imprescindível do sistema troncalizado (SME) para prover a interconexão, conforme explicitado em parecer técnico elaborado pelo IPT, deve ser classificada no código tarifário NCM 8517.30.50 - Centrais automáticas de sistema troncalizado.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE. TAXA SELIC.

A restituição dos tributos pagos indevidamente deve ser acrescida dos juros moratórios calculados à Taxa SELIC, desde a data do pagamento indevido, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/96.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Processo nº 10314.004608/2006-27  
Acórdão n.º 3202-001.237

S3-C2T2  
Fl. 429

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Rodrigo Cardozo Miranda.

## Relatório

O presente processo trata de Pedido de Restituição (e-fls. 02/ss) do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, que segundo a empresa foram pagos a maior na importação de equipamentos objeto da declaração de importação - DI nº 01/0295851-8, registrada em 23/03/2001.

A mercadoria importada foi descrita na DI nº 01/0295851-8 como “*Central Automática para Comutação e Controle para sistema de rádio troncalizada digital, MSC (mobile switching center), composta de .... (diversas partes)*”, conforme e-folha 38.

A interessada havia classificado o equipamento importado, quando do preenchimento da Declaração de Importação, no código tarifário **NCM/SH 8517.3050** – “Centrais automáticas de sistemas troncalizados”. Entretanto, no momento do despacho aduaneiro a fiscalização reclassificou a mercadoria para o código tarifário **NCM/SH 8517.3019**, quando então, a empresa recolheu a diferença dos tributos.

A Recorrente por entender que a classificação correta é aquela inicialmente informada – NCM/SH 8517.3050, entrou com o presente Pedido de Restituição em relação à diferença dos tributos recolhidos no momento do despacho aduaneiro de importação.

A IRF – São Paulo indeferiu o pedido de restituição, conforme Despacho Decisório nº 086, de 23/06/2009 (e-fls. 180/ss).

A interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em 06/08/2009 (e-fls. 187/ss).

A Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II julgou o lançamento procedente, nos termos do Acórdão nº 17-47.349 de 06/01/2011 (e-fls. 208/ss), o qual restou assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 23/03/2001*

*RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO DE TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE RECOLHIMENTO A MAIOR DE II E IPI, DECORRENTE DE DIFERENÇAS POR REENQUADRAMENTO TARIFÁRIO DA MERCADORIA IMPORTADA. PREJUDICADO O RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO TENDO EM VISTA NÃO TER RESTADO COMPROVADA A LEGITIMIDADE DA POSIÇÃO TARIFÁRIA ORIGINALMENTE ADOTADA PELO IMPORTADOR.*

*Conforme art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), cabe restituição de tributos recolhidos indevidamente ou a maior que o devido. Não caracterizado o recolhimento como indevido ou a maior que o devido, não cabe o recolhimento do direito creditório do sujeito passivo relativamente ao*

Documento assinado digitalmente conforme **referido tributo**, em 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 21/08/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES  
Impresso em 01/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 14/02/2011 (e-fl. 218).

Inconformada com a decisão da autoridade julgadora administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 15/03/2011 (e-fls. 219/ss), onde aduz em apertada síntese:

- o bem importado foi descrito como sendo “Central Automática de Comutação e Controle para Sistema de Rádio Troncalizada Digital, MSC (Mobile Swithing Center)”, sendo atribuída classificação tarifária 8517.3050 – “Centrais Automat. Sistema Troncalizado P/ Telefonia, etc.”;

- a fiscalização entendeu que os bens deveriam ser reclassificados para posição 8517.3019 – “Centrais automáticas para comutação de linhas telefônicas, exceto de videotexto”;

- a reclassificação pretendida pela fiscalização contraria entendimento já firmado pelo CARF em outro processo administrativo (nº 10314.000388/2002-39) com o mesmo objeto, no qual reconheceu que a razão assistia a Recorrente;

- a empresa é prestadora de serviços de telecomunicação com tecnologia via rádio e utiliza-se do sistema IDEN, solução que combina vários tipos de comunicação e funcionalidades de rede no mesmo sistema, incluindo os seguintes: serviço de rádio half-duplex (usuário somente escuta enquanto o outro fala e vice-versa), serviço de telefonia celular digital, serviço de envio de mensagem, serviço de transmissão de dados por circuito e por pacotes e, ainda, acesso ao sistema de telefonia da rede pública. Assim, para a operacionalização de todos estes sistemas de comunicação, utiliza-se de vários circuitos de conexão do tronco, através do referido “sistema troncalizado”;

- com base nas Regras 1 e 3-b, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, inseriu os equipamentos importados na posição mais específica, ou seja, aquela que trata das centrais automáticas de sistema troncalizado, ou contrário da fiscalização que adotou o código 8517.3019 que é mais genérico, por classificar os equipamentos em “Outras”;

- os equipamentos importados foram contabilizados em seu ativo fixo, razão pela qual não há que se falar, neste caso, em transferência de encargo financeiro a terceiros, no tocante ao atendimento do disposto no artigo 166 do CTN;

- requer, por fim, seja dado provimento ao presente Recurso, a fim de que seja reconhecido o seu direito creditório e determinada a consequente restituição dos tributos pagos indevidamente, acrescidos dos juros correspondentes à Taxa SELIC desde a data do pagamento indevido; ou, alternativamente, seja o julgamento convertido em diligência para a realização de prova pericial.

O processo digitalizado foi sorteado e, posteriormente, distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

Em sessão de julgamento do dia 22/05/2012, esta Turma resolveu baixar o processo em diligência (Resolução nº 3202-000.065 – e-fls. 313/ss), com o intuito de se identificar perfeitamente a mercadoria importada, de modo que fossem adotadas as seguintes providências:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/08/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente e

m 21/08/2014 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por IRENE SOU

ZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 01/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10314.004608/2006-27  
Acórdão n.º 3202-001.237

S3-C2T2  
Fl. 431

- (i) *Sejam respondidos os quesitos elaborados pela Recorrente, constantes às folhas 231 e 232;*
- (ii) *Sejam respondidos quesitos a serem elaborados pela fiscalização, caso entenda necessário;*
- (iii) *Sejam respondidos os seguintes quesitos, elaborados de ofício por este Relator:*
- a) *Identificar os equipamentos importados, por meio da Declaração de Importação No. 01/0295851-8, informando suas características técnicas, funções e se existe alguma característica essencial predominante nesses equipamentos. Justificar.*
- b) *O equipamento importado é uma central automatizada com sistema troncalizado? Justificar.*
- c) *O equipamento importado é uma central telefônica automatizada?*
- d) *Outras informações que julgar pertinentes para a perfeita identificação do equipamento.*

A empresa regularmente intimada pela autoridade fiscal da IRF-São Paulo (e-fls. 321/ss), apresentou resposta em 11/07/2013 (e-fls. 332/ss), ocasião em que apresentou o Parecer Técnico IPT/CIAM nº 10318-301/2006 (e-fls. 343/ss). O citado Parecer, originalmente emitido em 05/04/2006 (com validade por um período de dois anos), foi devidamente revalidado pelo IPT passando a ter validade até 31/12/2016 (e-fls. 341/342).

Os autos retornaram ao CARF, conforme despachos de e-fls. 413/417.

A PFN devidamente intimada a tomar ciência da diligência efetuada (e-fls. 418), apresentou “Manifestação” (e-fls. 419/ss), onde aduz em síntese:

- o parecer do IPT não dá razão ao Recorrente, “isto porque, como assinalado como bem assinalado no parecer elaborado pelo Engenheiro Sérgio de Campos Gomes (Empresa SGC Engenharia e Consultoria S/C Ltda.), credenciado junto à Receita Federal para este tipo de perícias, tal técnico deixou claro NÃO EXISTIR QUALQUER CONSIDERAÇÃO QUE POSSA SER FEITA PARA CONSIDERAR O PRODUTO IMPORTADO COMO UMA CENTRAL DE COMUTAÇÃO DE SISTEMA TRONCALIZADO”;

- que o parecer do IPT não nega tal fato, ao afirmar que o produto é apenas parte do sistema troncalizado (SME) para prover a interconexão;

- uma Central de Comutação é algo mais amplo do que identificou o parecer do IPT, possuindo duas funções básicas: comutação e controle. Tece uma série de comentários sobre estas duas funções das Centras de Comutação;

- por fim, pede para que seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

O cerne do presente litígio refere-se à correta classificação fiscal do produto importado pela Recorrente através da Declaração de Importação nº 01/0295851-8, descrito como “*Central Automática para Comutação e Controle para sistema de rádio troncalizada digital, MSC (mobile switching center), composta de .... (diversas partes)*”..

A **empresa** entende que a correta classificação para as mercadorias importadas é o código **NCM 8517.30.50**.

Por sua vez, a **fiscalização** reclassificou as mercadorias para o código tarifário **NCM/SH 8517.30.19**.

Vejamos os textos dos códigos tarifários indicados pelas partes.

A **posição 8517** corresponde aos “*Aparelhos elétricos para telefonia ou telegrafia, por fio, incluídos os aparelhos telefônicos por fio conjugado com aparelho telefônico portátil sem fio e os aparelhos de telecomunicação por corrente portadora ou de telecomunicação digital; videofones*”. Esta posição compreende as seguintes sub-posições, itens e subitens:

**8517.30** – *Aparelhos de comutação para telefonia e telegrafia*

**8517.30.1** - *Centrais automáticas para comutação de linhas telefônicas, exceto de videotexto.*

*8517.30.11- Públicas, de comutação eletrônica, incluídas as de trânsito*

*8517.30.12- Públicas, de comutação eletromecânica, incluídas as de trânsito*

*8517.30.13- Privadas, de capacidade inferior ou igual a 25 ramais*

*8517.30.14- Privadas, de capacidade superior a 25 ramais e inferior ou igual a 200 ramais*

*8517.30.15 - Privadas, de capacidade superior a 200 ramais*

**8517.30.19** – **Outras (código indicado pela fiscalização)**

(...)

**8517.30.50** - **Centrais automáticas de sistema troncalizado (código indicado pela Recorrente)**

Pois bem. O primeiro passo para classificar uma mercadoria na Nomenclatura Comum do MERCOSUL é conhecê-la, em todos os seus aspectos relevantes para essa nomenclatura.

Compulsando-se o Laudo Técnico Pericial nº 22/01 (e-fls. 106/ss), elaborado pelo engenheiro Sérgio de Campos Gomes (empresa SCG Engenharia e Consultoria S/C Ltda.), podemos extrair as seguintes informações relevantes para a solução do litígio (e-fls. 146/147):

I: *“Com o objetivo de identificar as funções das mercadorias submetidas a despacho, favor descrevê-las tecnicamente”*

R. (Resposta)

(...)

*Com base nos elementos apresentados, podemos seguramente informar e afirmar que a Central de Comutação e Controle MSC (Mobile Switching Center), que foi caracterizada pelo importador como uma Central de Comutação de Sistema Troncalizado, trata-se de uma Central Automática de Comutação e Controle de Linhas Telefônicas, que será instalada em uma rede de comunicação iDEN (Integrated Digital Enhanced Network), que provê aos usuários quatro tipos de serviços (Despachos, Pager, Comunicação de Dados e Telefonia Celular)*

*A rede iDEN possui basicamente quatro subsistemas, que podem ser divididos em:*

- *Subsistema de Rádio (EBTS e MS);*
- *Subsistema de Processamento de Chamadas Telefônicas (Interconnect Call Processing);*
- *Subsistema de Despachos “Trunking” (Dispatch Call Processing)*
- *Subsistema de Operação e Manutenção (OMC)*
- *Além desses quatro subsistemas alguns comutadores de acesso “Cross-Connect” são empregados como interface de conversão e adaptação de taxas de transmissão entre os subsistemas.*

*O subsistema de despachos é responsável por todas as operações de comutação e controle de trunking, que são calcadas no seu módulo principal DAP.*

*O subsistema de processamento de chamadas é o responsável pela interligação da rede iDEN com o mundo externo, e o seu elemento principal é a MSC, designada pela própria Motorola, em documentação disponível na Internet, com um Central Automática de Comutação e Controle de Linhas Telefônicas.*

*Toda a rede iDEN é montada em cima de uma plataforma GSM, que como explicamos trata-se de uma rede radiotelefonia celular digital, pois empresa estações rádio base (células), para transmitir e receber voz, dados e controle, entre os sistemas de comutação e as estações móveis de usuários.*

*O fato da rede iDEN possuir um sistema de trunking ou despachos, incorporados à mesma, não a caracteriza como uma rede ou sistema de rádio troncalizado, nem tampouco é esta a sua função principal. A rede iDEN trata-se de uma rede de radiotelefonia móvel celular digital, que opera na faixa de 800 MHz, com tecnologia TDMA, provendo aos usuários quatro tipos de serviços integrados de comunicação (despachos, pager, transmissão/recepção de dados e telefonia celular). **Quando um usuário adquire uma estação móvel ele pode optar por ter ou não todos os serviços, sendo tarifado de forma diferenciada, porém todos estão disponíveis na rede.***

2: Outras considerações que julgar necessárias

(...)

*É nosso entendimento que as mercadorias submetidas a despacho aduaneiro tratam-se especificamente de Centrais Automáticas de Comutação e Controle de Linhas Telefônicas, que apesar de estarem customizadas para operação de uma rede de radiotelefonia celular digital iDEN, possuem a função específica de realizar a interface dessa rede com redes de telefonia pública convencionais (PSTN), não existindo qualquer consideração que possa ser feita para considerá-la como um Central de Comutação de Sistema Troncalizado.*

*Como já afirmamos a rede iDEN têm um equipamento especificamente projetado para essa finalidade, que está incorporado no Subsistema de Processamento de Despachos (Dispatch Call Processing).*

(...)

(os negritos são nossos)

O Parecer Técnico IPT/CIAM nº 10318/301/2006 (e-fls. 343/ss), assinado pelos engenheiros Dr. Cláudio Luiz Marte e Obadias Alves Ferreira, traz as seguintes informações técnicas (e-fls. 350/351 e 369):

(...)

## **5.2. Conceituação**

*O serviço de telefonia móvel celular (SMC) no Brasil está subdividido em duas formas de prestação de serviços para atender o cenário nacional. Cada serviço foi definido tendo em consideração a banda de transmissão, a modulação e o formato de prestação de serviços. Sendo estes de conhecimento público, são, em nível nacional definidos, outorgados e regulados pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL.*

*O regime de prestação de serviço, foco deste parecer é o **Serviço Móvel Especializado (SME) ou ainda admitido como Trunking (sistema troncalizado)** e, para tanto, se vê a necessidade de conceituá-lo.*

(...)

*O melhor entendimento para **sistema Trunking**, nos dias atuais, é definido pelo modelo americano conhecido tecnicamente como *Specialized Mobile Radio Services (SMR)*. Este serviço foi estabelecido pelo FCC em 1979, para fornecer comunicação móvel terrestre para fins comerciais. Ele é formado pela composição de estações base, transmissores, antenas e equipamentos móveis do usuário, **permitindo a comunicação em dois modos interconectado e comunicado.***

(...)

*No modo interconectado, o usuário possui condições para acessar a rede pública de telefonia (PSTN) e com isto fazer ou receber chamadas telefônicas de seu grupo de trabalho ou de qualquer outra pessoa na rede pública. No modo comunicado só é realizado dispatch (despacho) dentro de **um grupo próprio de usuários autorizados.***

*A funcionalidade Trunking é intrínseca no sistema ao permitir que vários usuários utilizem uma combinação de canais pelo processamento automático de procura de canais em um tronco para a comunicação. Em outras palavras, caso o sinal escolhido pelo usuário esteja ocupado a chamada flui, automaticamente, por canais livres, otimizando a utilização do sistema de telecomunicações. Por tronco entende-se: conjunto de canais ou conjunto de fios reunidos de um mesmo sistema.*

*Com a evolução dos sistemas de telecomunicações, o SMR também evoluiu passando a ser conhecido como Enhanced SMR (ESMR). Em ambos, as finalidades são: despacho e interconexão. Por despacho, onde a função Push-to-talk – PTT (aperte para falar) é determinante, entende-se: uma comunicação via rádio, onde o utilizador ao apertar um botão ou uma sequência de códigos no aparelho móvel pode comunicar-se com uma ou mais pessoas de um mesmo grupo.*

(...)

*No formato de comunicação via rádio, os utilizadores, após o uso da função PTT, podem ouvir e falar ao mesmo tempo. O ESMR mantém as características de uma rede de telefonia celular, com bancos de dados de assinantes pertencentes à área de registro do usuário e registro de assinantes visitantes. No entanto, amplia sua área de cobertura. Com isso, o usuário pode se deslocar de uma área de cobertura para outra, sem que haja perda de conexão, e toda vez que uma chamada é direcionada ao seu equipamento móvel ele pode ser localizado na rede.*

*No Brasil, onde o produto importado Mobile Switching Center (MSC) foi instalado, as regras que regem este serviço são definidas pelo Serviço Móvel Especializado (SME). Por SME, em termos de transmissão da informação, entende-se: Despacho e outras formas de telecomunicações, destinados as pessoas jurídicas com atividades específicas. Por meio de: Outras formas de telecomunicações estão expressas as diversas possibilidades de comunicação entre pontos específicos através de processos eletromagnéticos de qualquer natureza, excetuando, obviamente, o despacho.*

(...)

#### **9. Avaliação de eventuais pontos de controvérsia**

*Após análises detalhadas nos dois pareceres apresentados pela Receita, nas documentações dos produtos e no sistema iDEN e, considerando ser este um processo de prestação de serviço móvel especializado, pode-se declarar que, mesmo havendo eventuais pontos de controvérsia, eles estão embasados nas mesmas documentações técnicas, mas com ressalvas às diferentes perguntas feitas a cada instituição solicitada para realização de pareceres. Contudo, cabe ressaltar que, de acordo com a ANATEL, o Sistema troncalizado é entendido como SME e envolve Despacho e Outras formas de telecomunicações.*

(...)

*Quando o SCG (quem elaborou o Laudo Técnico) não considera o MSC troncalizado, possivelmente, deve estar considerando apenas o serviço de despacho, que não é implementado pelo MSC.*

*Se todo o sistema for analisado apenas do ponto de vista do despacho, o tronco de telefonia do MSC não participa do processo, uma vez que o serviço de despacho flui pelo DAP.*

*Por outro lado, o INT (Instituto Nacional de Tecnologia) **conclui que o MSC é troncalizado**, pois utiliza vários circuitos de conexão de troncos para a comutação com a central pública.*

*De fato, como mencionado nas documentações do produto em questão, o MSC possui esta função. De acordo com a figura 8, do capítulo 7.2 o Digital Trunk Controller OffShare (DTCO) é **um controlador de troncos digitais entre o MSC, PSTN e BSC's em um processo de canais dos protocolos PCM30 e DS30, por exemplo. Para que isso ocorra, o DTCO recebe troncos originados do MSC.***

*Quando as estruturas que envolvem o DAP e o MSC são analisadas separadamente, verifica-se que, tecnicamente, ambas possuem formas de comunicação por sistemas de troncos, sendo a primeira para prover o despacho por rádio comunicação e a segunda para telefonia, integração e outros.*

(...)

#### **10. Conclusão**

*A definição de sistema troncalizado vai além da verificação técnica e torna-se uma questão de conceito. Nas três definições de prestação de serviços especializados (SMR, ESMR e SME), **as funções interconexão e despacho são inerentes ao sistema troncalizado.***

(...)

*Na consideração do conjunto (despacho e interconexão) **pode-se afirmar que, o MSC da NORTEL é um equipamento que compõe o sistema troncalizado** uma vez que o serviço comutado pelo equipamento é destinado somente a grupos fechados, caracterizado pela realização de atividade específica.*

*Infere-se, portanto da análise realizada, que o objeto do litígio tributário desempenha **comutação por linhas e troncos, sendo parte essencial e imprescindível do sistema troncalizado (SME) para prover a interconexão, conforme conceituado no capítulo 5 deste parecer e, com isto, dar suporte e sustentação a prestação do Serviço Móvel Especializado.***

(os negritos são nossos)

Como visto, o Laudo e o Parecer acima citados são divergentes em suas conclusões: o Laudo Técnico Pericial nº 22/01 (e-fls. 106/ss), elaborado pelo engenheiro Sérgio de Campos Gomes, afirma que a mercadoria importada trata-se de uma “*Central Automática de Comutação e Controle de Linhas Telefônicas, que será instalada em uma rede de comunicação iDEN*”; por sua vez o Parecer Técnico IPT/CIAM nº 10318/301/2006 conclui que a mercadoria importada “*desempenha comutação por linhas e troncos, sendo parte essencial e imprescindível do sistema troncalizado (SME) para prover a interconexão*”.

Como visto, houve convergência nas conclusões exaradas nas perícias técnicas efetuadas. Destaque-se, contudo, que é com base nessas provas periciais que devemos formar nosso entendimento quanto à identificação das mercadorias importadas.

A meu ver, o primeiro laudo (engº Sérgio de Campos Gomes) enuncia uma conclusão – de que a mercadoria é uma Central Automática de Comutação e Controle de Linhas Telefônicas – sem, entretanto, demonstrar/fundamentar tecnicamente como chegou a esse resultado (pelo menos não de forma compreensível para este Relator). O laudo afirma que “o fato da rede iDEN possuir um sistema de trunking ou despachos, incorporados à mesma, não a caracteriza como uma rede ou sistema de rádio troncalizado, nem tampouco é esta a sua função principal”. Mas porque não a caracteriza como uma rede ou sistema de rádio troncalizado? Qual explicação técnica para essa conclusão? Porque não é sua função principal? Qual a sua função principal? São questões que ficaram sem respostas no citado laudo, repita-se, ao menos a este Relator que não é *expert* nessas questões técnicas.

Quanto ao Parecer elaborado pelo IPT – Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo, há explicação técnica, a meu ver convincente, de que o equipamento importado pela Recorrente (MSC - *mobile switching center*) possui a função de controlar troncos digitais, de modo que ao analisar a estrutura do equipamento MSC isoladamente, concluiu que o mesmo possui formas de comunicação por sistemas de troncos, conforme explicitado nos trechos acima transcritos.

Uma vez conhecido o produto importado, passemos à aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e as Regras Gerais Complementares (RGC) ao caso concreto.

A Recorrente defende a classificação da mercadoria no código NCM **8517.30.50 - Centrais automáticas de sistema troncalizado**, o que foi confirmado pelo Parecer Técnico IPT/CIAM nº 10318/301/2006 ao concluir que mercadoria importada desempenha comutação por linhas e troncos, sendo parte **essencial e imprescindível do sistema troncalizado** (SME) para prover a interconexão.

No caso, portanto, a classificação deve ser determinada pelo texto da posição 8517 (os aparelhos de telecomunicação), como prescreve a Regra Geral de Interpretação nº 1. Dentro desta posição, a mercadoria importada deve ser classificada no código tarifário NCM 8517.30.50, que é **específico** para as centrais automáticas de sistema troncalizado, conforme declarado pela Recorrente, em detrimento daquela informada pela fiscalização, mais genérica (Outras, centrais automáticas para comutação de linhas telefônicas).

Registre-se, por oportuno, que a Primeira Câmara do antigo 3º Conselho de Contribuinte adotou o mesmo entendimento constante neste voto quando do julgamento de processo idêntico da mesma empresa (processo nº 10314.000388/2002-39 / Acórdão nº 301-33.796, sessão de 24/04/2007).

Em conclusão, deve a mercadoria em tela ser classificada na posição 8517, com base na RGI nº 1, em função dos textos desta posição, e na RGI nº 6 na sub posição 8517.30, combinada com a RGC-1, resultando no código NCM/SH 8517.30.50.

Correta, portanto, a classificação fiscal pretendida pela Recorrente.

Em outro giro, quanto ao atendimento no dispositivo constante do art. 166 do CTN (assunção do encargo financeiro pelo recolhimento do tributo), a Recorrente apresentou documentação probante de que o produto importado foi contabilizado em seu ativo fixo (vide e-fl. 61/102 - Natureza da operação nas notas fiscais: “Compra para ativo imob.”).

A fiscalização não apresentou elementos probantes que refutassem as provas trazidas nos autos pela Recorrente (vide informação fiscal anexada à e-folha 168 e Despacho Decisório IRF/SPO nº 86/2009 anexado à e-fls. 180/183). Portanto, como o produto foi destinado ao ativo imobilizado da empresa, não há que falar em transferência de encargo financeiro a terceiros.

Por fim, entendo que a restituição dos tributos pagos indevidamente deverá ser acrescida dos juros moratórios calculados à Taxa SELIC, desde a data do pagamento indevido, nos termos do que dispõe o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/96, *verbis*:

*Art. 39. (...)*

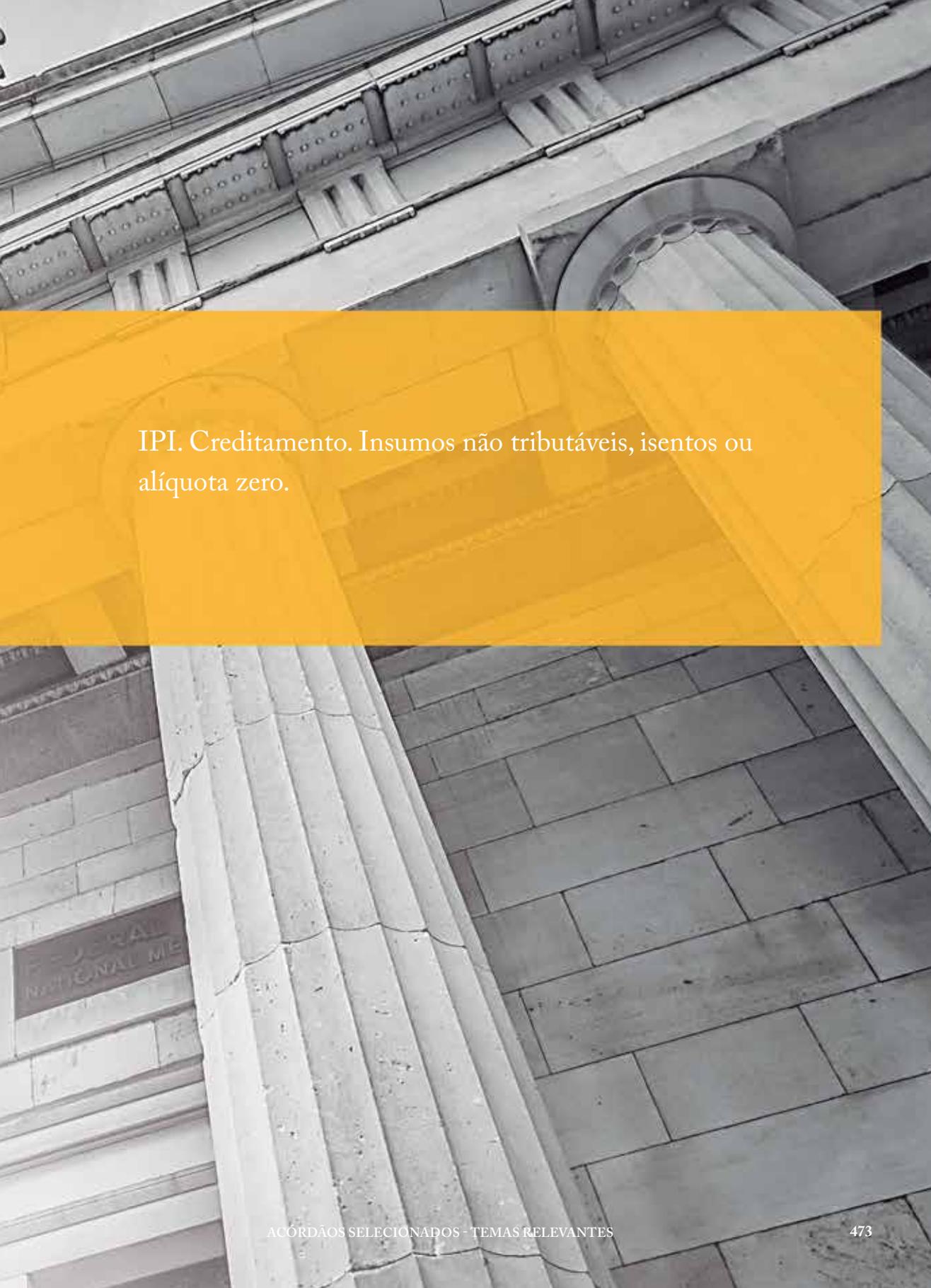
*§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)*

Diante ao exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri





IPI. Creditamento. Insumos não tributáveis, isentos ou alíquota zero.





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

**Processo n°** 10855.724603/2011-64  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.806 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2017.  
**Matéria** IPI.  
**Recorrente** REFRISO REFRIGERANTES SOROCABA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

**RECURSO DE OFÍCIO.**

REQUISITOS NOTA COMPLEMENTAR N.º 21-1 DA TIPI.

Como o produto fornecido é dispensado de registro no Ministério da Agricultura e Pecuária - MAPA e na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, afasta-se a aplicação da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI e a correspondente redução da alíquota em 50%.

Recurso de Ofício Negado.

**RECURSO VOLUNTÁRIO.**

CRÉDITO. NCM 2106.90.10. "Ex 01"

Uma vez que está em discussão a capacidade de diluição do insumo (concentrado para refrigerante), a fiscalização foi coerente em considerar a informação prestada pelo fornecedor, vez que detentor das informações técnicas quanto ao produto por ele comercializado.

CRÉDITO AQUISIÇÃO INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.

O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. (Supremo Tribunal Federal, RE n.º 398.365, repercussão geral). Aplicação do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição

imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

#### DECADÊNCIA. IPI.

Somente créditos admitidos pelo regulamento são aptos a caracterizar o pagamento antecipado. Em relação aos créditos não admitidos, a contagem do prazo decadencial se dá pela aplicação do art. 173, I, do CTN. Reconhece-se a decadência, à luz do art. 150, §4º, do CTN, somente em relação aos períodos de apuração para os quais houve recolhimento em DARF do valor do saldo devedor apurado.

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. INEXISTÊNCIA.

Para o enquadramento na regra do art. 124, I, do CTN, necessário que a fiscalização comprove, de forma contundente, a realização conjunta do fato gerador pelo atuado e correspondentes solidários, com a existência de vínculo jurídico que implica na realização conjunta do fato descrito na lei (da hipótese tributária).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por negar provimento ao recurso de ofício e por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: a) por unanimidade de votos para (a.1) afastar a multa qualificada aplicada diante da ausência de dolo por quaisquer dos motivos apontados pela fiscalização, sendo mantida a multa de ofício no patamar de 75%, (a.2) reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos 1º e 2º decêndios de 01/2006 (e-fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (e-fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (e-fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (e-fls. 1.180/1.182), 1ª e 2º-11/2006 (e-fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (e-fls. 1.195/1.197) e (a.3) excluir do pólo passivo os responsáveis solidários Odair Momesso, Odair Momesso Júnior, Julio Cesar Momesso, João Paulo Momesso, Carmen De Fatima Garcia Momesso, Otávio Momesso, Ana Paula Momesso, Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda.; b) por maioria de votos, rejeitou-se a proposta de diligência formulada pela Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz e negou-se o provimento em maior extensão para reconhecer a imprestabilidade da prova apresentada pelo fisco em relação ao enquadramento do concentrado no ex-01. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto; c) pelo voto de qualidade, negou-se provimento em relação à decadência dos períodos de apuração nos quais houve saldo credor de escrita. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra.

Sustentou pela REFRISO REFRIGERANTES SOROCABA LTDA, o Dr. Tiago Luiz Leitão Piloto, OAB/SP 318.848.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deline - Relatora.

(Assinado com certificado digital)

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deline e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Por trazer uma síntese do processo e da Impugnação Administrativa apresentada, peço vênha para transcrever o relatório da r. decisão recorrida:

*"Contra o estabelecimento em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 1.760/1.808, para exigir R\$ 3.165.132,17 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 1.328.588,67 de juros de mora calculados até 31/11/2011 e R\$ 3.990.783,88 de multa proporcional ao valor do imposto (150%), o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 8.484.504,72, em virtude de ter o estabelecimento industrial deixado de recolher o imposto em decorrência da escrituração e utilização de créditos indevidos de IPI.*

**Consoante o Relatório Fiscal de fls. 1.760/1.808, a contribuinte escreveu-se de créditos básicos indevidos nas seguintes situações:**

**1. Creditamentos de IPI baseados na aquisição de produtos não-tributados (NT), isentos ou beneficiados a alíquota zero de fornecedores diversos no território nacional, creditamento este que não encontra amparo legal, tendo sido aplicada de forma linear a alíquota de 15% (quinze por cento), ressalvados alguns produtos cujas alíquotas variam entre 115% e 515%;**

**2. Creditamentos de IPI baseados na aquisição de concentrados base para fabricação de bebida não alcoólica, adquiridos da empresa Polyaromas Preparados e Extratos Ltda, instalada na Zona Franca de Manaus, com classificação fiscal diferente do determinado na Tabela do IPI (NCM 2106.90.10 – Ex02 ao invés da 2106.90.10 Ex01), o que acarretou um creditamento indevido de valores à alíquota de 40%, quando o correto seria a de 27%, não tendo ainda, sido observada a disposição contida na Nota Complementar (211), constante das notas do capítulo 21 da TIPI, devendo o montante do crédito apurado nestes termos ser reduzido em 50%.**

*Nos termos do Relatório Fiscal, para a infração comentada no item "4.3 – Crédito Básico Indevido – Não obediência à redução de alíquota preconizada pela*

legislação na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus” foi aplicada a multa de 75%, enquanto para as demais infrações, dos itens “4.1 – Crédito Básico Indevido – Créditos decorrentes de Insumos imunes, isentos, não tributados ou alíquotazero” e “4.2 – Crédito Básico Indevido – Incorreção na classificação fiscal; diferença de Alíquotas – código EX – na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus”, fica a multa qualificada por dolo, incidindo em dobro, no percentual de 150%. **Conforme Relatório Fiscal e Termos de Sujeição Passiva Solidária nº 001/2011 a 008/2011, de fls. 1.816/1.831, foi imputada responsabilidade passiva solidária em desfavor de Ana Paula Momesso CPF 307.864.62892, Carmen Fátima Garcia Momesso CPF 057.983.40856, João Paulo Momesso CPF 156.598.96863, Júlio César Momesso CPF 220.525.51859, Odair Momesso CPF 555.761.76804, Odair Momesso Junior – CPF 212.698.01899, Otávio Momesso CPF 555.762.06800 e a empresa Barbaka Distribuidora e Comércio Ltda CNPJ 45.944.535/000159.**

Regularmente cientificados, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram a **impugnação de fls. 1.858/1.904**, instruída com os documentos de fls. 1.905/2.006, alegando, em síntese, que:

1. Completado o fato gerador do IPI ao final de cada mês e não tendo verificado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, **quando da ciência do auto de infração em 23/12/2011 já se encontrava decaído o direito da Fazenda à glosa dos valores tidos como creditados pela impugnante até 23/12/2006**, devendo ser declarado o débito tributário extinto pela decadência;
2. **Pela sistemática da não-cumulatividade é de ser mantido o direito ao crédito do IPI mesmo quando decorrente de operações isentas, não-tributadas e alíquota zero.** Inclusive, o pleno do STF, quando do julgamento do RE 212.484RS, reconheceu a não-cumulatividade na aquisição de insumos isentos. Na afirmativa que teria utilizado alíquotas que variam entre 115% e 515%, ocorreu erro de digitação, posto que a alíquota de 15% fora utilizada de forma linear;
3. A questão aventada acerca do creditamento de IPI decorrente de operações com o fornecedor Polyaromas, empresa situada na zona de livre comércio, é a controvérsia em torno da classificação fiscal do insumo denominado “concentrado para bebidas não alcoólicas (laranja, guaraná e cola)” nas posições da NCM, códigos “ex”. **Consoante atesta o Técnico Responsável, o concentrado adquirido da Polyaromas foi utilizado na proporção de até 01 parte de concentrado para 10 partes de produto final, atendendo os padrões de identidade e qualidade regidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, bem como o registro do produto final perante este órgão, enquadrando o produto no código Ex02, sendo correta a aplicação da alíquota de 40% para fins de apuração de crédito de IPI;**
4. Os fundamentos tecidos pela autoridade administrativa fiscal, no que diz respeito à incidência da Nota Complementar 21 da TIPI como forma de reduzir o crédito apurado e mantido pela impugnante em 50%, não encontram amparo em nosso ordenamento jurídico pátrio. **Ainda, se a empresa Polyaromas acosa estivesse fora da Zona Franca de Manaus, para fruir do benefício descrito na Nota Complementar 21 da TIPI deveria ter seus produtos registrados no Ministério da Agricultura, Pecuária e abastecimento, o que não é o caso;**
5. A qualificação de multas, por representar não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada ao alvedrio do fisco. **Pela observância da norma descrita, verifica-se que, somente em caso de comprovação, pelo Fisco, do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas;**
6. **Não está demonstrado nos autos a ação ou omissão dolosa na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, por isso, deve ser desqualificada a multa de ofício no importe de 150%. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem mantido a presunção de boa-fé e de inocência dos contribuintes no julgamento de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas;**

7. *Não há elementos para atribuição da sujeição passiva por solidariedade aos responsáveis solidários. O conceito de solidariedade contido no inciso I do artigo 124 do CTN é vago, incompleto e impreciso, o que, exige-se, por dever de ofício, o exame de cada situação que constitui o fato gerador do respectivo tributo, a fim de que se constate a existência do interesse comum;*
8. *Demonstrado que a contribuinte agiu de acordo com os ditames legais exigidos, resta descabida a presunção tomada pelo fisco quanto à responsabilidade solidária, sob a alegação de que simples registros fiscais, caracterizam a existência de responsabilidade de “diretores fictícios”;*
9. *Mesmo que considerássemos válidos os argumentos tecidos pelo auditor fiscal, os impugnantes não podem ser responsabilizados pelo pagamento do imposto, sem que haja dolo ou culpa;*
10. *Se os impugnantes não concorreram para a omissão do recolhimento do tributo, não há que se falar em responsabilidade solidária, sendo, medida que se impera, a sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária do presente processo administrativo. É o relatório.” (e-fl. 2.047/2.049 - grifei)*

Em julgamento desta defesa, a autuação foi reformada em parte para excluir a exigência trazida no item 4.3 do Relatório Fiscal do Auto de Infração (necessidade de observância da Nota Complementar 21 da TIPI), vez que o fornecedor Polyaromas Preparados e Extratos Ltda não está sujeito ao registro nos Ministérios da Agricultura e Reforma Agrária, Saúde e na Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Contra esta parte foi indicado no acórdão a oposição de Recurso de Ofício.

O restante da autuação foi mantido, tendo sido o julgado ementado nos seguintes termos:

*“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 11/11/2007 a 31/12/2008*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. ALÍQUOTA.*

*Os concentrados para elaboração de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada do concentrado, classificam-se no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, estando sujeito, em situação de tributação normal, à alíquota de 27% (vinte e sete por cento).*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008*

*INSUMOS DESONERADOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária.*

*IPI. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA.*

*A redução de alíquota prevista na NC (211) da TIPI depende da expedição de ato administrativo complexo por parte da Administração e não pode ser determinada de ofício pela fiscalização e nem reconhecida pelas instâncias administrativas de julgamento por absoluta falta de competência legal.*

*DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS FICTOS 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. Nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de decadência para o lançamento de ofício deve ser contado pela regra do art. 173, I do CTN.*

**MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS.**

*Observadas as circunstâncias qualificativas como a fraude e a sonegação, a multa punitiva deve ser exacerbada, com a graduação em 150%.*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

*É cabível a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada (art. 124, I, do CTN).*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte" (e-fl. 2.045/2.046)*

Intimados dessa decisão em 18/03/2015, a atuada e os solidários Otávio Momesso, Odair Momesso Júnior, Ana Paula Momesso, Odair Momesso, Carmen de Fátima Garcia Momesso, João Paulo Momesso, Júlio César Momesso e Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda., apresentaram Recurso Voluntário em 14/04/2015 reiterando os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, sustentando, em síntese:

- a) decadência do período de 10/01/2006 a 20/12/2006 pela aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º, CTN, vez que a dedução de débitos no RAUPI equivale ao pagamento na forma do art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002;
- b) direito ao crédito decorrente de operações isentas, não tributáveis ou sujeitas à alíquota zero à luz do princípio da não cumulatividade;
- c) foi indevida a glosa do diferencial de alíquota na aquisição de insumos de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus (concentrado para bebidas não alcoólicas adquiridas do fornecedor Polyaromas preparados e extratos Ltda.), vez que o referido insumo se enquadra na classificação NCM 2106.90.10, ex "02" e não ex "01" como entendido pela fiscalização com fulcro na informação do remetente (diferença de 27% para 40%);
- d) necessidade de se afastar a multa qualificada aplicada, vez que ausentes os requisitos de dolo ou fraude e uma vez que a multa possui caráter confiscatório;
- e) a ausência de responsabilidade solidária por ausência de fundamento de validade, vez que os terceiros não praticaram qualquer conduta suscetível a atrair a aplicação do art. 137, do CTN e "*alguns não poderiam responder por todo o período exigido, haja vista que as contas pessoais levantadas não correspondem a todo o períodos (sic.) fiscalizado*" (e-fl. 2.208)

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Como relatado, o Auto de Infração foi lavrado em razão da glosa de créditos básicos considerados indevidos pela fiscalização por três razões distintas, assim divididas no Relatório Fiscal:

4.1 - Créditos decorrentes de Insumos imunes, isentos, não-tributados ou alíquota-zero

4.2 - Incorreção na classificação fiscal e diferença de Alíquotas – código EX - na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus

4.3 - Não obediência à redução de alíquota preconizada pela legislação na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus, a partir de 01/01/2007

O item 4.3 foi excluído pela decisão recorrida, sendo objeto do recurso de ofício do qual conheço na forma da Portaria n.º 3/2008<sup>1</sup>, vez que o valor exonerado supera o limite de alçada (valor depreendido da comparação do valor autuado indicado na e-fl. 1.760 e do valor trazido no DARF para pagamento do valor remanescente após a decisão recorrida à e-fl. 2.088)

Adentro primeiramente em suas razões para posteriormente ingressar na análise pertinente ao Recurso Voluntário.

## I - DO RECURSO DE OFÍCIO

Neste ponto, a decisão recorrida se respaldou na disciplina normativa aplicável e na doutrina, evidenciando que a fiscalização não observou os requisitos para a aplicação da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI e a correspondente redução da alíquota em 50%. Isso porque a fornecedora Polyaromas informou que o produto fornecido é dispensado de registro no Ministério da Agricultura e Pecuária - MAPA e na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, afastando, portanto, a aplicação da NC 21-1.

Vejamos as exatas razões da decisão nesse ponto:

*"Ou seja, a discussão administrativa no caso presente cinge-se à questão da redução da alíquota prevista na Nota Complementar (21-1) da TIPI e regulada no art. 65 do RIPI/2002.*

*Assim dispõe a Nota Complementar (21-1):*

*NC (21-1) Ficam reduzidas de cinqüenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, compreendidos nos "ex" 01 e 02 do código 2106.90.10, **que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.***

*Já o art. 65 do RIPI/2002, que tem fulcro legal no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 e no art. 15 da Lei nº 9.493/97, está vazado nos seguintes termos:*

*"Art. 65. Haverá redução:*

*I das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, **após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e***

<sup>1</sup> "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 o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).  
Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo."

**Abastecimento MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício:**

*A literalidade dos dispositivos não deixa dúvidas: **é a autoridade competente do Ministério da Agricultura quem vai decidir se o produto preenche ou não os requisitos estabelecidos na NC (21-1), ou seja, se o produto atende ou não aos padrões de identidade e qualidade estabelecidos por aquele Ministério.***

*No âmbito fiscal, após o pronunciamento do Ministério da Agricultura sobre a matéria de sua competência, é a Secretaria da Receita Federal do Brasil quem baixa o ato declaratório reconhecendo o direito do contribuinte ao benefício fiscal da redução de alíquota, tendo como pressuposto o ato administrativo anterior.*

*São duas competências distintas. Uma para dizer se o produto atende aos padrões de identidade e qualidade e outra para declarar o direito ao benefício fiscal.*

*O art. 65 revela que a possibilidade de fruição do incentivo se perfaz por meio de um ato administrativo complexo, ou seja, de um ato resultante da conjugação de vontades de dois órgãos administrativos distintos. Seguindo a doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello, o ato do Ministério da Agricultura classifica-se como um "ato de administração ativa", pois visa criar uma utilidade pública, constituindo uma situação jurídica. Já o ato declaratório da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constitui-se num "ato de administração controladora", uma vez que visa impedir ou permitir a produção ou a eficácia de atos de administração ativa mediante exame prévio ou posterior da conveniência ou legalidade deles (in: Curso de Direito Administrativo. São Paulo, Malheiros, 8ª ed., pp. 244 e 247).*

**No caso dos autos, a fornecedora Polyaromas, na resposta à demanda de diligência fiscal (fls. 1.396), informa que o produto fornecido é dispensado de registro no MAPA Ministério da Agricultura e Reforma Agrária e na ANVISA Agência Nacional de Vigilância Sanitária.**

*Portanto, se o fornecedor dos concentrados não está sujeito ao registro no Ministério da Saúde, é evidente que o concentrado não se enquadra nos requisitos da NC (21-1). Na verdade, tanto a NC (21-1), como o art. 65 do Regulamento não podem ser cumpridos, porque diante da inexistência do ato de administração ativa do Ministério da Agricultura, a Receita Federal não tem como desincumbir-se de seu mister legal e expedir o ato de administração controladora que o Regulamento do IPI exige.*

**Logo, é inequívoco que os concentrados vendidos pela Polyaromas não foram alcançados pela redução de alíquota prevista na NC (21-1), sendo correto à luz do direito positivo vigente o procedimento da autuada creditar-se sem a redução prevista na NC (211).**

*Portanto, entendo que a redução de alíquota não poderia ser determinada de ofício pela fiscalização e, tampouco, reconhecida em sede de julgamento administrativo por absoluta e total falta de competência das instâncias julgadoras para emitir tal juízo." (e-fls. 2.059/2.060 - grifei)*

Entendo ser irretocável a decisão neste ponto, devendo ser mantido a exclusão da exigência vez que de acordo com a legislação aplicável e com a própria redação da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI<sup>2</sup>.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a exclusão do item 4.3 do Auto de Infração.

## II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

<sup>2</sup> Insta mencionar que à época dos fatos geradores autuados não estava vigente a base normativa do Parecer Normativo COSIT n.º 28/2013, em especial a Instrução Normativa n.º 1.185/2011, mas que igualmente traz a necessidade de observar a especificação expedida pelo MAPA dos produtos.

Quanto aos itens remanescentes (4.1 e 4.2 do Relatório Fiscal), a atuada e responsáveis solidárias apresentaram Recurso Voluntário tempestivo, do qual tomo conhecimento.

Primeiramente, adentrarei em argumentos de mérito, vez que a preliminar de decadência é influenciada pela existência, ou não, de dolo apontado pela fiscalização. Por sua vez, o dolo e a multa qualificada aplicada somente poderão ser analisados após a discussão em torno da validade do crédito básico glosado. Assim, para facilitar a análise a ser depreendida, divido esse tópico nos seguintes subtópicos:

II.1. Item 4.1 do Relatório Fiscal - Créditos decorrentes de operações isentas, não tributáveis ou sujeitas à alíquota zero

II.2. Item 4.2 do Relatório Fiscal - Classificação fiscal e diferença de Alíquotas na tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus

II.3. Do dolo e da multa qualificada aplicada

II.4. Da decadência do período de 01/01/2006 a 20/12/2006

II.5. Da responsabilidade solidária

Feito este breve intróito, passo ao julgamento.

## **II.1 - ITEM 4.1 DO RELATÓRIO FISCAL - CRÉDITO DECORRENTE DE OPERAÇÕES ISENTAS, NÃO TRIBUTÁVEIS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO**

Sustenta a Recorrente com base no princípio da não cumulatividade que seria válido o crédito decorrente de insumos imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. Do Relatório Fiscal se depreende que este crédito não se refere à fornecedores situados na Zona Franca de Manaus, mas "*de diversos fornecedores espalhados pelo território nacional*" (e-fl. 1.733).

Após uma longa e intensa discussão, esta questão foi sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no RE n.º 398.365<sup>3</sup>, publicado em setembro/2015, firmada a tese no sentido de que "*o princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.*"

A íntegra daquele julgado evidencia que foi discutido naquele processo a questão trazida nos presentes autos, inclusive com o breve histórico da jurisprudência conflitante do STF sobre a matéria:

<sup>3</sup> "*Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.*" (RE 398365 RG, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 27/08/2015, DJe-188 divulgado 21/09/2015, publicado 22/09/2015 - grifei)

**"A questão constitucional em debate diz respeito à interpretação do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, que prevê o princípio da não cumulatividade do IPI com a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, no caso de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.**

Há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero.

Como é cediço, esse tema tem como paradigmas o RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e o RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, cujas ementas transcrevo abaixo:

**IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO.** Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. **IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA.** Descabe, em face do texto constitucional regeedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 7.3.2008)

Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. (RE 370682, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 19.12.2007)

O mesmo entendimento, aliás, é, de certo modo, confirmado por ocasião do julgamento do já citado RERG 590.809, processo-paradigma da repercussão geral. Veja-se, a propósito, trecho do voto do relator do caso, Min. Marco Aurélio, onde se lê:

Quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados, o debate ocorreu nos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS, relator ministro Nelson Jobim, apreciados em 18 de dezembro de 2002. O Tribunal de origem havia reconhecido o crédito para insumos tanto isentos como sujeitos à alíquota zero e não tributados. A União, recorrente, aduziu que o tratamento dado à isenção não alcançaria os demais casos, não sendo possível, na situação concreta, observar o precedente do aludido Recurso Extraordinário nº 212.484/RS. Vê-se que o ente federativo acatou a óptica do Supremo no tocante à isenção, mantendo a insurgência apenas em relação à alíquota zero e à não tributação. O Pleno, na linha desenvolvida pelo relator, não admitiu diferenciar os institutos para o fim de fruição dos créditos, consignando linearmente o direito da então recorrida.

Essas decisões não transitaram em julgado, tendo a União interposto embargos de declaração. Tal circunstância, todavia, considerada a excepcionalidade do caráter modificativo dos declaratórios, não retirou a força persuasiva dos pronunciamentos. A embargante insistiu nas diferenças entre isenção e os regimes de não tributação e alíquota zero, inclusive quanto à dificuldade, nesses últimos casos, de definir a forma de apuração dos ditos créditos presumidos, sem arguir omissões, contradições e obscuridades. Por isso, os recursos foram desprovidos. Os segundos declaratórios também não mereceram acolhimento, mesmo em momento posterior à mudança da jurisprudência do Tribunal sobre a questão de fundo. Em

*outras palavras, apesar da inexistência de desfecho imediato desses processos, o Supremo sinalizou com cores fortes a uniformização do entendimento atinente às três hipóteses de desoneração: assentou o direito ao crédito não apenas no caso de aquisição de insumos isentos, mas também de não tributados e sujeitos à alíquota zero. (Grifou meu)*

*Aduz também Sua Excelência, a propósito da evolução do tema nesta Corte, o seguinte:*

*Conforme fiz ver anteriormente, apenas em 25 de junho de 2007, nos já mencionados Recursos Extraordinários nº 353.657/PR e nº 370.682/SC, presente julgamento relativo a insumos e matérias-primas não tributados e sujeitos à alíquota zero, o Tribunal reviu a posição adotada e passou a proclamar a ausência do direito.*

*Consoante revelado nos votos vencedores, a tese firmada alcança, inclusive, os casos de isenção, no tocante aos quais o crédito também se tornou indevido. Portanto, a mudança ocorreu somente cinco anos depois das últimas decisões do Supremo favoráveis aos contribuintes.*

*Pois bem. Não resta dúvida de que a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero." (grifei)*

Assim, consoante consolidado pelo STF, em julgado que deve ser reproduzido por este Conselho à luz do art. 62, §2º do Regimento Interno, descabido o aproveitamento do crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Com isso, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

## **II.2 - ITEM 4.2 DO RELATÓRIO FISCAL - CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NA TOMADA DE CRÉDITOS DE INSUMOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS**

Em conformidade com o RIPI/2002, a classificação fiscal das mercadorias é adotada de acordo com um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), elencadas na TIPI Para a correta interpretação desses códigos, o Regulamento exige a observância das "*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 (...) bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado*" (art. 17, RIPI)

A classificação fiscal das mercadorias é, portanto, uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma, pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em recente

juízo neste E. CARF em juízo de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

*"Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Data do fato gerador: 30/10/2000*

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.**

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.**

*A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.*

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.**

*Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legitima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).*

No presente caso, como indicado no Relatório Fiscal, a autuação decorre do fato da Recorrente ter se utilizado "da classificação fiscal 2106.90.10, com "código ex" 02, que leva ao creditamento à alíquota de 40% (quarenta por cento), ao passo que, o enquadramento correto, consoante informação obtida, por insistência, junto ao fornecedor é "EX 01", com creditamento à alíquota de 27% (vinte e sete por cento)" (e-fls. 1.733/1.734).

Vejam abaixo a descrição da posição NCM 2106.90.10 e seus Ex 01 e 02 na TIPI:

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>

Da leitura de descrição das posições, vislumbra-se apenas uma diferença entre os produtos enquadrados no Ex 01 e Ex 02, qual seja, a "capacidade de diluição" do produto (concentrado). Essa capacidade pode ser superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado ("Ex 01"), ou igual ou inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado ("Ex 02").

Importante se atentar que a finalidade dos produtos é a mesma: utilização no processo produtivo de bebidas, seja da posição 22.02 (na qual se enquadram os refrigerantes - Ex 01) ou de bebidas refrigerantes do Capítulo 22 da TIPI (Ex 02)

Para respaldar seu entendimento no sentido de que o produto adquirido pela Recorrente como insumo se enquadra no "Ex-01", a fiscalização apresentou a resposta à intimação da empresa que forneceu os concentrados ("Polyaromas"). Conforme histórico trazido no Relatório Fiscal do auto de infração:

*"Na planilha de creditamento apresentada pela fiscalizada detalhando os registros do RAIP19, vê-se tomou crédito à alíquota de 40%, indicando, portanto, que os insumos adquiridos estariam enquadrados no Ex-02, com diluição de até 10 partes da bebida para cada parte de concentrado.*

*Na circularização, buscamos ratificar tal informação, indagando ao fornecedor, "Polyaromas" qual seria a correta classificação fiscal do produto fornecido, conforme se lê no item 3 do Termo de diligência Fiscal, recebido pela empresa em 09/11/2010:*

*"3 - Classificação dos produtos fabricados relacionados no item 2, contendo código NCM e Código EX-TIPI, se aplicável"*

*Ora, a resposta da diligenciada, Polyaromas, não trouxe a classificação NCM completa, pois não apontou a existência de código "EX". Destarte, reentimamos a fornecedora, com termo específico, o Termo de Intimação Fiscal 002, entregue via postal em 03/12/2010, em que se lê:*

*"2 - Intima-se seja refeita a planilha apresentada conforme itens 01 e 03 do referido "Termo de Intimação", dando destaque à informação do código EX dos produtos comercializados, e, facultativamente, coluna de "descrição complementar da mercadoria", de forma a identificar INEQUIVOCAMENTE a capacidade de diluição do concentrado fornecido."*

***Dessa vez, após regularmente reentimada, a Polyaromas, em resposta enviada via postal e recepcionada neste SEFIS em 14/12/2010, forneceu a classificação fiscal completa, afirmando que o produto comercializado referia-se ao EX-01, o que conduz à utilização da alíquota de 27% e não de 40% como praticado pela "Refriso".***

*Ainda buscando corroborar a assertiva de que a alíquota utilizada está em desconformidade com a legislação pertinente, elaboramos os Termos de Intimação fiscal 004, de 13/01/2010, recebido pela empresa em 17/01/2010, em que se relembra os dispositivos legais relativos ao enquadramento da NCM do insumo em questão, e, dentre outros itens a serem explorados em partes específicas deste relatório, indagou-se:*

*"1.2.1.1) Das notas fiscais dos insumos adquiridos de que trata esta intimação e que foram objeto de crédito de IPI, qual a classificação fiscal (com o código "ex"), tendo por base a descrição constante na TIPI"*

***Em resposta ao referido termo, em documento protocolado em 24/11/2011, a Refriso diz que utilizou o Ex-02, e que o produto possui a diluição desse enquadramento.***

*Já tendo reunido provas de que a classificação está incorreta, ficou a matéria reservada para a Autuação que ora se leva a termo." (e-fls. 1.731/1.732 - grifei)*

Assim, a fiscalização se respaldou na informação do fornecedor, constante do processo (termos de intimação e respostas às e-fls. 1.391/1.418), para concluir o enquadramento fiscal correto do produto.

Com efeito, a resposta da fornecedora foi contundente no sentido de que os produtos por ela fornecidos à Recorrente se enquadram no Ex 01 da NCM 21069010. É o se depreende das planilhas trazidas pela fornecedora às e-fls. 1.415/1.417. Somente para melhor visualização, transcrevo abaixo parte do teor da planilha da e-fl. 1.415:

Polyaromas Produtos e Serviços Ltda  
 CNPJ: 08.128.790/0001-05  
 Cliente: Refrig. Refrigerantes Serviços Ltda  
 CNPJ: 09.242.618/0001-17

EMISSÃO	SÉRIE	NUMERO	SÉRIE	CNPJ	VALOR QUANT.	UF		
01/10/2017	01/10/2017	70	1	09.242.618/0001-17	REFRIG. REFRIGERANTE SUOCAM LTDA	SP		
CODIGO	DESCRIÇÃO PRODUTO	NCM/SH	CFOP	DESCRIÇÃO CFOP	UNID.	VAL. UNIT.	QUANT.	VAL. TOTAL
00000000000000000000								
LAF	LARANJA A 10.000 PPM ESPECIAL	21069010 - EX 01	4101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID.	2.850,00	60,00	1.710,00
LAF	LARANJA B 10.000 PPM ESPECIAL	21069010 - EX 01	4101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID.	2.500,00	150,00	375,00
GAZE	GUARANÁ A 15.000 ISOESPECIAL	21069010 - EX 01	4101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID.	2.850,00	114,00	324,00
GAZE	GUARANÁ B 15.000 ISOESPECIAL	21069010 - EX 01	4101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID.	2.500,00	285,00	712,50
COLA	COLA A 10.000 PPM ESPECIAL	21069010 - EX 01	4101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID.	2.850,00	60,00	1.710,00
COLA	COLA B 10.000 PPM ESPECIAL	21069010 - EX 01	4101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID.	2.500,00	150,00	375,00
<b>VALOR TOTAL NOTA</b>								<b>2.117,00</b>

Esse mesmo quadro foi apresentado para todas as notas fiscais objeto da autuação emitidas pela Polyaromas (cópias às e-fls. 963/970 e 974/989), todas com a mesma informação da NCM/SH: "21069010 - EX 01".

Buscando afastar a premissa adotada pela fiscalização, a Recorrente apresentou em sua impugnação informação prestada pela Técnica Irany da Mota Barbosa no sentido de que o concentrado foi utilizado no processo produtivo da Recorrente na proporção de até uma parte de concentrado para 10 partes do produto final, considerando o próprio registro do produto final perante o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (e-fls. 1.931/1.960). Assim, a Recorrente procedeu com o enquadramento no "Ex 02" por considerar a forma de emprego do insumo em seu processo produtivo e alguns dos produtos finais por ela comercializados.

Ora, uma vez que está em discussão a capacidade de diluição do insumo, a fiscalização foi coerente em considerar a informação prestada pelo fornecedor, vez que detentor das informações técnicas quanto ao produto por ele comercializado.

O que se vislumbra no caso em tela é que a Recorrente adquiriu um concentrado com capacidade de diluição superior à dez partes das bebidas, resolvendo, para alguns produtos de sua produção (cujas informações foram trazidas aos autos), por utilizá-los na proporção de 1:10, ou seja, com a efetiva diluição de até 10 vezes.

Entretanto, a forma de utilização do insumo pela Recorrente em seu processo produtivo não altera sua composição e características originárias, sendo dotado de capacidade de diluição superior à efetivamente utilizada pela Recorrente, como atestado pelo fornecedor.

Importante mencionar que os documentos trazidos pela Recorrente aos autos apenas trazem algumas das mercadorias por ela comercializadas com a especificação da proporção da dissolução do concentrado considerando cada bebida produzida, tal como exigido à época pelo item 4.2.1.2 do Regulamento Técnico para fixação dos padrões de identidade e qualidade do preparado ou concentrado líquido para refrigerantes, aprovado pela Portaria n.º 544/1998 do então Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA.

Estes documentos, contudo, não identificam qual a capacidade de diluição original da matéria prima adquirida pela Recorrente, sendo certo que, como consignado nesta mesma Portaria, a composição e características do concentrado/preparado não deve ser alterada "pelos materiais dos recipientes, dos equipamentos utilizados no seu processamento e comercialização" (item 4.2.2.2):

*"REGULAMENTO TÉCNICO PARA FIXAÇÃO DOS PADRÕES DE IDENTIDADE E QUALIDADE PARA PREPARADO OU CONCENTRADO LÍQUIDO PARA REFRESCO OU REFRIGERANTE*

*1. ALCANCE*

*1.1. Objetivo: Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade a que deverá obedecer o Preparado ou Concentrado Líquido Para Refresco ou Refrigerante.*

*1.2. Âmbito de Aplicação: O presente Regulamento se aplica ao Preparado ou Concentrado Líquido para Refresco ou Refrigerante.*

*(...)*

*4.2. Requisitos:*

*4.2.1. Características sensoriais e tísico-químicas:*

*4.2.1.1. As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto.*

**4.2.1.2. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante, quando diluído para consumo deverá ter a sua composição de acordo com os limites fixados nos Padrões de Identidade e Qualidade para o respectivo refrigerante ou refresco.**

*4.2.1.3. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante que apresentar característica organoléptica própria da matéria - prima natural de sua origem, ou cujo nome se lhe assemelhe, conterà, obrigatoriamente, esta matéria-prima, nas quantidades mínimas estabelecidas nos Padrões de Identidade e Qualidade para refresco e refrigerante, no produto diluído.*

*4.2.1.4. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante que não atender ao disposto no item 4.2.1.3. será denominado de "Artificial".*

*(...)*

*4.2.2. Acondicionamento*

*4.2.2.1. A embalagem do produto deverá obedecer aos padrões estabelecidos na legislação.*

**4.2.2.2. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante não deverá ter suas características organolépticas e composição alteradas pelos materiais dos recipientes, dos equipamentos utilizados no seu processamento e comercialização.** (grifei)

Assim, entendo que deve ser mantido o lançamento, devendo ser considerada a informação prestada pelo fornecedor quanto à característica do produto por ele comercializado junto à Recorrente.

Contudo, essencial desde já frisar que, em atenta análise das notas fiscais acostadas aos autos do fornecedor Polyaromas (e-fls. 963/970 e 974/989), não consta a identificação do "Ex" da NCM 2106.90.10 adotada pelo fornecedor.

Com efeito, no campo dos dados adicionais das notas fiscais consta, apenas, o número da NCM. Vejamos a título de exemplo pela análise do campo da NF n.º 70 (e-fl. 974):



*própria empresa na condição de prestador de serviço (assessoria) ou empregado. O percentual das cotas, com alteração efetuada em 08/12/2003 é de 1% para a Pessoa Física e 99% para a pessoa Jurídica.*

***Nos estudos efetuados não consta que a pessoa jurídica "investidora", Telley Corp. S/A tenha feito aportes de recursos, tampouco retiradas; ou tenha recebido lucros ou dividendos, juros sobre capital próprio ou quaisquer outras espécies de remuneração pelo "investimento" efetuado desde a criação da empresa." (e-fl. 1.738 - grifei)***

Contudo, a fiscalização em nenhum momento confirmou o eventual esvaziamento patrimonial que teria ocorrido, ou mesmo que a Recorrente não teria capacidade econômica e financeira para arcar com os valores de imposto devido. A fiscalização se pautou a trazer considerações quanto à constituição societária da pessoa jurídica, a meu ver apenas suficientes para afirmar que haveria uma aparente constituição de grupo econômico com empresas do mencionado "núcleo familiar Momesso".

Ora, em nenhum momento a fiscalização indica como essa organização societária estaria implicando em um esvaziamento patrimonial ou mesmo no não pagamento doloso do IPI lançado ou de qualquer outro tributo.

Assim, entendo que a descrição e os documentos (societários) trazidos pela fiscalização neste ponto são insuficientes para infirmar a existência de um intuito doloso, inexistindo qualquer nexó de causalidade entre o fato descrito pela fiscalização (organização societária com empresa localizada no exterior) e a consequência imputada (existência de dolo na falta de pagamento de impostos e suposto esvaziamento patrimonial). A fiscalização não descreveu e não demonstrou qual teria sido a conduta dolosa ou fraudulenta praticada pelo sujeito passivo.

Importante salientar que a composição analítica do ativo imobilizado da Recorrente foi apresentado à época da fiscalização (e-fls. 993/1.006). Nesta relação constam imóveis e veículos sobre os quais a fiscalização não se manifestou para afirmar a ocorrência de esvaziamento patrimonial.

Ademais, ao contrário do que foi afirmado pela decisão de primeira instância, não entendo que teria restado "*evidente o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais do contribuinte*" (e-fl. 2.062). Todas as operações societárias da Recorrente foram devidamente registradas na Junta Comercial, como confirmado pela própria fiscalização na documentação acostada aos autos. Em análise dos autos, não consegui identificar qualquer condição pessoal do contribuinte que teria sido omitida ou fraudada.

Por fim, possível constatar que esse motivo não foi determinante para a fiscalização, vez que a multa qualificada em razão de dolo não foi aplicado para todo o Auto de Infração, mas apenas para os itens 4.1 e 4.2 como será pormenorizado adiante.

Desta forma, não vislumbro fundamento fático ou jurídico para respaldar esse motivo trazido pela fiscalização que denotaria a existência de dolo e, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada.

Afastado esse motivo, adentro no outro descrito pela fiscalização.

### II.3.2. Motivo II - Tomada de crédito a alíquota superior à da TIPI

Quanto a este motivo, afirmou a fiscalização que seria cabível a imposição de multa qualificada por dolo apenas para as infrações identificadas nos itens 4.1 e 4.2 do relatório fiscal do Auto de Infração "em face da intenção em utilizar-se de crédito de valor superior ao que lhe seria de direito, escriturando no RAIFI o respectivo crédito, promove a redução do montante do imposto devido, subsumindo-se à norma legal punitiva insculpida na lei, que determina a qualificação da multa" (e-fl. 1.742)

Primeiramente, quanto à tese jurídica em torno da possibilidade de aproveitamento de crédito sobre insumos não tributados ou tributados à alíquota zero (item 4.1), vislumbra-se que no período autuado (01/01/2006 a 31/12/2008) ainda era possível encontrar posicionamentos favoráveis na jurisprudência judicial e na própria seara administrativa. A título de exemplo, menciono manifestação proferida em 24/01/2006 pela Câmara Superior:

*"IPI - CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS - Precedentes da CSRF. Conforme decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 - RS, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso especial negado." (Número do Processo 10640.001795/99-87 Data da Sessão 24/01/2006 Relator Henrique Pinheiro Torres Acórdão CSRF/02-02.211 - grifei)*

A alteração no cenário jurisprudencial começou a ser perpetrada por meio dos julgados do Plenário do Supremo Tribunal Federal nos Recurso Extraordinários nº 353.657 (Relator Ministro Marco Aurélio) e nº 370.682 (Relator Ministro Ilmar Galvão) em sessão de julgamento ocorrida em 25/06/2007. Em razão da apresentação de Embargos de Declaração, referidas decisões somente transitaram em julgado em 21/09/2010.

Esse histórico foi trazido no julgamento da Repercussão Geral mencionada no item II.1 deste voto, julgada apenas em 2015.

Diante desse cenário, vislumbra-se que a Recorrente estava respaldada em tese jurídica por ela defendida, e não negada desde o início da fiscalização, fato esse que não configura conduta dolosa.

Esse entendimento já foi trazido, inclusive, em primeira instância administrativa e referendado por este CARF, como se depreende de julgamento de Recurso de Ofício de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, proferido no Acórdão 3301-003.006, cujos fundamentos aqui adoto na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI  
Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009  
DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.  
Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação.  
**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.**  
A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.*

*IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. ZFM. ART. 69 DO RIPI/2002.*

*Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF, o que não acontece no caso dos produtos adquiridos com a isenção de que trata o art. 69 do RIPI/2002.*

*IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. ZFM. ART. 82, III, DO RIPI/2002.*

*A isenção prevista no art. 82, inc. III, do RIPI/2002 é condicionada a que os produtos sejam fabricados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Só nessa condição também é que o adquirente dos produtos isentos, podem apropriar-se dos créditos fictos conforme autorizativo do art. 175 do RIPI/2002. Os insumos AÇÚCAR MASCAYO e CAFEÍNA não se encaixam no conceito de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, pois tratam-se de produtos industrializados.*

*ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na ZFM, não dependendo de manifestação prévia da Suframa para o exame de operações que envolvam o cumprimento de Processos Produtivos Básicos.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*Recurso de Ofício Negado*

*Recurso Voluntário Negado*

*(...)*

*A multa de ofício qualificada de 150% foi aplicada em relação às duas infrações em que se acusa o aproveitamento indevido de créditos de IPI nas aquisições de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus dos fornecedores HVR e Nidala. Essas duas questões de mérito são objeto do recurso voluntário e devem ser aqui decididas por essa turma de julgamento.*

*Como bem decidiu a decisão recorrida, trata-se de enfrentamento de tese jurídica há muito em discussão nos processos administrativos e judiciais, tanto que está pendente de julgamento no STF no RE 592891, sob o rito da repercussão geral prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil.*

**Os créditos foram aproveitados pelo contribuinte, o qual não negou a sua origem e frise-se, desde o início da fiscalização, informa que foram apropriados consubstanciados em entendimentos do Supremo Tribunal Federal. Não houve a acusação de prática específica de fraude com o fim de obter referidos créditos, condição necessária para que haja a aplicação e manutenção da multa qualificada a qual só é possível mediante a comprovação da prática dos crimes previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Para tanto a fiscalização deve demonstrar a intenção do agente em praticar a sonegação, a fraude e o conluio.**

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

Art . 72. Fraude é tóda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Como se depreende da leitura dos dispositivos acima, necessários se faz demonstrar a ação ou omissão dolosa por parte do agente. Penso que isto não está configurado nos autos. De fato a fiscalização demonstrou algumas omissões por parte da recorrente, como por exemplo, a omissão de não informar na DIPJ do ano-calendário de 2010, que tinha relação de interdependência com o seu fornecedor HVR. Entendo que essa omissão não tem influência na apuração dos créditos do IPI. Repito, a fiscalizada não deixou de escriturar os créditos, os quais estão baseados em notas fiscais legítimas. Utilizo então parte do voto da decisão recorrida, a qual torna mais didática o entendimento aqui exposto:

(...)

Pelo exposto no Termo de Verificação Fiscal, entendo que não houve a devida comprovação do evidente intuito de fraude, caracterizado pelas condutas de sonegação, fraude ou conluio, dispostas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1996.

Não se vislumbra uma relação de causa e efeito entre os atos praticados pela contribuinte e a autuação. A demonstrada interdependência entre a autuada e a empresa HVR CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA não tem qualquer consequência em relação à utilização indevida dos créditos. A glosa destes não decorre da relação de interdependência.

A omissão da relação de interdependência poderia gerar, quando muito, uma penalidade por embaraço à fiscalização, nada mais do isso.

**Não se pode também ignorar que o aproveitamento indevido do crédito está amparado em tese jurídica, que embora equivocada, foi e é objeto de controvérsia por mais de duas décadas, e não é possível caracterizar uma conduta dolosa quando a contribuinte apenas procede de acordo com entendimento jurídico controverso, sem fraudar qualquer dos documentos envolvidos nas operações.**

Quanto às operações de aquisições da empresa NIDALA DA AMAZÔNIA LTDA, as alegações da fiscalização para aplicar a multa qualificada são ainda mais frágeis. O fato da NIDALA informar à impugnante de que a escrituração do crédito presumido estaria amparada em princípios constitucionais também não caracteriza a conduta dolosa, tratando-se, como mencionado anteriormente, em tese jurídica.

**Para aplicar a multa agravada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Faz-se necessário que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude.**

(...)

De forma que não há reparos a fazer na decisão que afastou a qualificação da multa de ofício." (Número do Processo 10830.727274/2012-72 Data da Sessão 22/06/2016 Relator Andrada Márcio Canuto Natal. Acórdão 3301-003.006. Unânime quanto ao recurso de ofício - grifei)

Por sua vez, quanto ao item 4.2 e como já aditando no tópico II.2 acima, vislumbra-se que a fiscalização não comprovou o intuito doloso da Recorrente em adotar a classificação "Ex 02" considerando a forma como o concentrado foi utilizado em seu processo produtivo.

Com efeito, as notas fiscais acostadas aos autos do fornecedor Polyaromas (e-fls. 963/970 e 974/989) indicam apenas a NCM 2106.90.10 adotada pelo fornecedor, sem o seu correspondente "Ex". Além disso, a fiscalização não trouxe aos autos qualquer elemento de prova suscetível de comprovar que a Recorrente, desde o momento da aquisição dos produtos da empresa Polyaromas, tinha pleno conhecimento da sua efetiva capacidade de diluição (e, conseqüentemente, o "Ex" aplicável), como, por exemplo, o rótulo do produto que atestasse essa capacidade.

Com isso, não é possível afirmar, com as provas carreadas pela fiscalização aos presentes autos e considerando o contexto narrado pela Recorrente quanto à utilização dos concentrados em seu processo produtivo (como se se tratasse de um produto enquadrado no "Ex 02" e não no "Ex 01"), da efetiva existência intuito doloso de deixar de pagar o IPI.

Diante disso, não comprovado o intuito doloso, deve ser igualmente afastado o motivo trazido pela fiscalização quanto ao item 4.2, como já entendido por este CARF:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*PASSIVO FICTÍCIO.*

*Comprovada em parte a existência e exigibilidade das obrigações registradas no passivo, tidas como não comprovadas pelo Fisco, exonera-se parcialmente o valor lançado.*

**MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO COMPROVADO. NÃO CABIMENTO.**

**Não tendo sido comprovado o intuito doloso do sujeito passivo pelo Fisco, não cabe a imposição da multa qualificada.**

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE DOLO.**

*Para a caracterização da previsão legal do artigo 135 do CTN deve restar provada a prática do ato ilegal e o intuito doloso de deixar de pagar o tributo. A responsabilidade tem natureza jurídica subjetiva. Não provado o dolo deve ser excluída a responsabilidade pessoal do recorrente solidário." (Número do Processo 11516.005992/2009-14 Data da Sessão 24/03/2015 Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado (ad hoc) Acórdão 1103-001.197 - grifei. Unânime quanto à multa qualificada)*

Assim, diante da ausência de dolo por quaisquer dos motivos apontados pela fiscalização, entendo que deve ser afastada a multa qualificada aplicada, sendo mantida, apenas, a exigência da multa no patamar de 75%, aplicada pela fiscalização com fulcro no art. 80, da Lei n.º 4.502/64.

#### **II.4 - DA DECADÊNCIA DO PERÍODO DE 01/01/2006 A 20/12/2006**

Alega a Recorrente que por ter sido notificada do Auto de Infração em 23/12/2011 (e-fl. 1.813), teria operado a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário em relação ao período anterior compreendido entre 01/01/2006 e 20/12/2006, vez que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN, aplicável ao IPI em conformidade com o art. 124 do RIPI/2002.

Nesse ponto, entendo que assiste razão à Recorrente.

Atentando-se para os Registros de Apuração do IPI - RIPI acostados aos presentes autos quanto ao período de 01/2006 a 12/2006 (e-fls. 1.095/1.204), vislumbra-se que

em todos os períodos de apuração a Recorrente procedeu com o pagamento do valor do IPI, seja por meio:

- (i) de recolhimento de DARF do valor do saldo devedor devido apurado, conforme guias DARFs acostadas aos autos, relacionadas à e-fl. 2.211. Essa forma de pagamento foi realizada no 1º e 2º decêndios de 01/2006 (e-fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (e-fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (e-fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (e-fls. 1.180/1.182), 1ª e 2ª-11/2006 (e-fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (e-fls. 1.195/1.197)
- (ii) da dedução dos débitos e créditos admitido não resultando saldo a recolher, mas sim em crédito transportado para o período seguinte. Essa forma de pagamento foi realizada no 3º-01/2006 (e-fls. 1.102/1.104), 02/2006 a 2º-04/2006 (e-fls. 1.105/1.128), 2º-05/2006 a (e-fls. 1.135/1.137), 2º-06/2006 a 1º-10/2006 (e-fls. 1.144/1.179), 3º-10/2006 (e-fls. 1.0183/1.185), 3º-11/2006 (e-fls. 1.192/1.194) e 2º-12/2006 (e-fls. 1.198/1.200).

Com efeito, em conformidade com o art. 124, parágrafo único do RIPI/02, considera-se como pagamento para fins do lançamento por homologação do IPI o recolhimento do saldo devedor apurado (parágrafo único, inciso I) e a dedução dos débitos, no período de apuração, dos créditos admitidos (parágrafo único, inciso III):

*"Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

***I o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;***

*I o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

***III a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.**" (grifei)*

Com isso, havendo regular pagamento na hipótese, aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, na forma sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, no Recurso Especial n.º 973.733, que deve ser aplicado na forma do art. 62-A, do regimento Interno deste Conselho. Reproduz-se abaixo o teor daquele julgado:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.*

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp*

766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Nesse sentido foi o entendimento do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em voto vencedor proferido na Câmara Superior, no Acórdão nº 9303-003.299, proferido em 24/03/2015 (processo n.º 19515.002386/2004-54):

*"Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.*

*Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).*

*Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.*

*Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.*

*Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.*

**Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I. Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.**

**Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.**

*Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação." (grifei)*

Ademais, consoante delineado no item II.3 deste voto, foram afastados os motivos para a existência de dolo apontados pela fiscalização, atraindo, portanto, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Nesses termos, voto por reconhecer a decadência do período entre 01/01/2006 a 20/12/2006 (1º-01/2006 a 2º-12/2006), vez que a Recorrente somente foi notificada da autuação em 23/12/2006.

## II.5 - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Consoante se depreende do Relatório Fiscal, o único fundamento jurídico para a aplicação da responsabilidade solidária no presente caso foi o art. 124, I, do CTN, que expressa:

*"Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"*

Antes de trazer considerações específicas do caso concreto, cabe-me fazer maiores digressões quanto ao que se entende por "*interesse comum*" para fins de aplicação do dispositivo em tela.

Como delineado pela doutrina pátria, o dispositivo legal em questão consagra a chamada solidariedade de fato, quando duas ou mais pessoas realizam o mesmo fato gerador, possuindo, por conseguinte, interesse comum nessa situação. Na certa lição da Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, em manifestação doutrinária sobre o art. 124, I, do CTN:

*"(...) a expressão "interesse comum" não pode ser tomada como interesse econômico ou social. **É fundamental que exista interesse jurídico comum que ocorra a partir de direito e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica. Em outras palavras, as pessoas que se encontram no mesmo pólo da regra matriz de incidência ocupam a posição de contribuintes e não de responsáveis tributários.**"<sup>4</sup> (grifei)*

São igualmente claras as lições de Renato Lopes Brecho em relevante estudo sobre o tema da responsabilidade tributária dos sócios, trazendo inclusive um exemplo da solidariedade de fato:

*"Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-me ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo da relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. **Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles.**"<sup>5</sup> (grifei)*

Assim, para o enquadramento na regra do art. 124, I, do CTN, necessário que a fiscalização comprove a realização conjunta do fato gerador pelo atuado e correspondentes solidários, com uma verdadeira atuação negocial conjunta. Não basta, portanto, que seja verificado um mero interesse econômico no fato gerador<sup>6</sup>, mas sim um vínculo jurídico que implica na realização conjunta do fato descrito na lei (da hipótese tributária) por duas ou mais pessoas.

Nesse sentido são as manifestações deste E. Conselho, como se depreende, a título exemplificativo, dos julgamentos da Câmara Superior, da 1ª Seção e desta Douta Turma:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

<sup>4</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. A responsabilidade tributária nos grupos econômicos. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs.). O cinquentenário do código tributário nacional. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 584

<sup>5</sup> BRECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182, p.107, novembro/2010.

<sup>6</sup> "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando **ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** 2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido." (AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011 - grifei)

Exercício: 2003, 2004

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso Especial do Procurador Provido.

Recurso Especial do Contribuinte Negado." (Número do Processo 10680.015517/2008-19 Data da Sessão 14/06/2016 Relatora Adriana Gomes Rego Acórdão n.º 9101-002.349 - grifei)

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. NÃO DEMONSTRAÇÃO. A imputação de responsabilidade, com suporte no inciso I do art. 124 do CTN, é imprescindível se demonstre o interesse comum dos envolvidos na situação constitutiva do fato gerador.

CRÉDITO. RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADOR.

O administrador responde solidariamente pelo crédito que deu causa em virtude da prática de atos ilícitos." (Número do Processo 11516.723668/2013-68 Data da Sessão 09/08/2016 Relator Helio Eduardo de Paiva Araújo Nº Acórdão 1301-002.096 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2010 a 06/02/2012

PAPEL IMUNE - ALCANCE

A Imunidade Tributária de que trata o artigo 150, IV, alínea "d" da Constituição Federal, está vinculada à natureza do papel, ou seja, sua potencial utilização e também à aplicação do mesmo, ou seja sua real utilização. Não há imunidade se o papel não pode ser destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e a imunidade deixa de existir no caso de aplicação diversa do que previsto neste dispositivo legal.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

O interesse comum indicado no artigo 124, I do CTN, que obriga solidariamente as pessoas, não decorre do interesse econômico no resultado, assim entendido o proveito da situação que constitui o fato gerador, mas sim da solidariedade jurídica, que decorre da realização conjunta da situação que constitui o fato gerador.

Simula CARF nº 2:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (...)*

*Recursos voluntários e de ofício negados.*" (Número do Processo 10314.727087/2014-90 Data da Sessão 26/04/2016 Relator Jorge Olmiro Lock Freire Nº Acórdão 3402-003.010 - grifei)

Atentando-se para o caso em tela, vislumbra-se que em qualquer momento a fiscalização comprovou a existência de interesse comum, não demonstrando que quaisquer das pessoas físicas ou jurídicas que foram relacionadas teriam realizado o fato gerador do IPI juntamente com o atuado ou que teria ocorrido uma atuação negocial conjunta.

O que se depreende do Relatório Fiscal é que a fiscalização aparentemente buscou enquadrar a Recorrente dentro de um grupo econômico, identificando outras pessoas físicas e jurídicas que aparentemente teriam interesse econômico em sua atividade. Contudo, além de não ter deixado evidente esse interesse econômico, partindo de presunções baseadas em informações isoladas, atesta-se que a fiscalização não demonstrou qualquer interesse jurídico suscetível à atrair a regra do art. 124, I, do CTN

Vejamos primeiramente pela análise das pessoas físicas apontadas como solidárias.

Pela documentação societária acostada aos autos (e-fls. 749/761 e e-fls. 772/790), vislumbra-se que durante todo o período atuado, a administração da sociedade foi realizada de forma exclusiva e isolada por uma pessoa indicada no contrato social: a sócia administradora Diva Aparecida Lopes (CPF n.º 032.439.508-64), entre março/2003 a maio/2007 e entre julho/2008 a fevereiro/2009; e a administradora Ana Paula Momesso (CPF n.º 307.864.628-92) entre maio/2007 e julho/2008.

Contudo, no entender da fiscalização, outras pessoas físicas seriam supostos diretores ocultos da sociedade. A única razão para essa presunção é o fato de existirem lançamentos contábeis da Recorrente envolvendo pessoas físicas (de despesas diversas que, por vezes, faziam menção ao termo "diretoria"). Nos termos do Relatório Fiscal:

*"As provas coletadas na Contabilidade não corroboram a inexistência dos vínculos; pelo contrário, são contundentes em demonstrar que a Refriso, além de remunerá-los, trata o núcleo familiar Momesso como proprietários; paga suas despesas operacionais de viagens, pedágios, alimentação; paga suas despesas pessoais de saúde, paga as despesas das respectivas famílias, paga despesas de manutenção das residências; efetua o recolhimento dos impostos particulares, e inclusive paga despesas supérfluas, como lavagem de carros, compra de flores, aparelhos celulares, convites de eventos, doações "benéficas", etc. Compulsando os Anexos das Intimações, partes deste processo e que reproduzimos nos anexos XIX a XXVI deste Relatório Fiscal, fica cristalina a relação jurídica de propriedade, de administração, que os diligenciados escusam-se em reconhecer."* (e-fl. 1.748)

Com fulcro nesse raciocínio, as pessoas físicas abaixo relacionadas foram atuadas na condição de solidárias:

Odair Momesso - 555.761.768-04  
Odair Momesso Júnior – 212.698.018-99

Julio Cesar Momesso – 220.525.518-59  
João Paulo Momesso – 156.598.968-63  
Carmen De Fatima Garcia Momesso -057.983.408-56  
Otávio Momesso – 555.762.068-00

Contudo, a menção de pagamento de despesas dessas pessoas físicas pela Recorrente nada se relaciona com os fatos geradores autuados (créditos de IPI), não tendo a fiscalização logrado êxito em posicionar as pessoas acima indicadas como diretores ocultos ou pessoas que teriam influenciado para a ocorrência do fato gerador.

Toda a descrição trazida pela fiscalização foi no sentido de demonstrar que essas pessoas estariam vinculadas à sociedade. O único vínculo demonstrado foi de cunho econômico, vez que a Recorrente teria arcado com algumas despesas dessas pessoas físicas. Contudo, em nenhum momento se demonstrou um efetivo vínculo jurídico e a efetiva consecução na realização dos fatos geradores autuados, requisito para a aplicação do art. 124, I, do CTN, como visto.

Especificamente quanto à Ana Paula Momesso, que atuou por um período na condição de administradora da empresa, a fiscalização igualmente se pautou a afirmar que houveram lançamentos contábeis vinculados ao seu nome "*registros de despesas de viagem; despesas médicas e despesas "família Ana Paula Momesso"*" (e-fl. 1.752). Novamente a fiscalização não demonstra os requisitos para a existência de interesse comum.

Cumpra mencionar que no fundamento da autuação igualmente não consta menção ao art. 135 do CTN ou de quaisquer de seus requisitos para a responsabilização do administrador (excesso de poderes ou infração à lei).

Partindo para a análise das pessoas jurídicas Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda (CNPJ 71.861.868/0001-24) e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda (CNPJ 45.944.535/0001-59), constata-se que elas foram enquadradas como solidárias vez que a primeira é a proprietária do imóvel no qual a Recorrente está instalada (como informado durante a fiscalização) e a segunda passou a estar estabelecida no imóvel da primeira segundo os cadastros da Receita Federal.

Pela leitura do Relatório Fiscal vislumbra-se que o único motivo para as pessoas jurídicas terem sido arroladas foi o fato da Recorrente ter informado no curso da fiscalização que o imóvel por ela utilizado é de propriedade da Momesso Distribuidora, sendo objeto de contrato de arrendamento. Não satisfeito com essa resposta, e em razão de uma das pessoas físicas acima indicadas ser sócia dessa pessoa jurídica, a fiscalização buscou a referida empresa, oportunidade em que constatou que teria mudado. Portanto, a empresa que passou a residir no local antigo da empresa Momesso (a empresa Barbaka), passaria a ser responsável na condição de sucessora. No confuso entendimento da fiscalização:

*"Assim, fechando o círculo, temos o então sócio Júlio César Momesso, já apontado como solidário por participação na diretoria da Refriso, e como vínculo o Senhor Juvenal Athayde Neto, que, conforme pesquisa nos Sistema Informatizados da RFB – Anexo XXXIII, é representante da Duxmann Corporation S/A, "investidora" da Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda; que, nos termos do artigo 133 Código Tributário Nacional, foi sucedida pela Barbakã" (e-fls. 1.756)*

Ora, novamente é possível vislumbrar com clareza a ausência de quaisquer dos requisitos para a aplicação da solidariedade de fato do art. 124, I, do CTN. A fiscalização

não trouxe qualquer fundamento fático ou jurídico válido para a aplicação desta regra, não evidenciando em qualquer momento de que forma as pessoas jurídicas teriam concorrido na ocorrência do fato gerador.

Assim, uma vez que a fiscalização não conseguiu demonstrar, com qualquer elemento concreto, a existência de interesse comum entre a Recorrente e as pessoas físicas e jurídicas atuadas na condição de solidárias, suscetível a atrair a regra do art. 124, I, do CTN, voto por excluir do pólo passivo os responsáveis solidários (Odair Momesso, Odair Momesso Júnior, Julio Cesar Momesso, João Paulo Momesso, Carmen De Fatima Garcia Momesso, Otávio Momesso, Ana Paula Momesso, Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda.)

### III - CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

(i) afastar a multa qualificada aplicada diante da ausência de dolo por quaisquer dos motivos apontados pela fiscalização, sendo mantida a multa de ofício no patamar de 75%;

(ii) reconhecer a decadência do período entre 01/01/2006 a 20/12/2006 (1º-01/2006 a 2º-12/2006), vez que a Recorrente somente foi notificada da autuação em 23/12/2006;

(iii) excluir do pólo passivo os responsáveis solidários Odair Momesso, Odair Momesso Júnior, Julio Cesar Momesso, João Paulo Momesso, Carmen De Fatima Garcia Momesso, Otávio Momesso, Ana Paula Momesso, Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

### Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente, conclusão diversa da adotada pelo nobre julgadora quanto ao posicionamento específico sobre a **DECADÊNCIA** referente ao período de 01/01/2006 a 20/12/2006 (decadência dos períodos de apuração nos quais houve saldo credor de escrita - art. 124 do RIPI, de 2002, conforme apurado no item **(ii)** do tópico **II.4** do voto).

Conforme relatado, alega a Recorrente que por ter sido notificada do Auto de Infração em **23/12/2011** (fl. 1.813), teria operado a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário em relação ao período anterior compreendido entre 01/01/2006 e 20/12/2006, vez que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN, aplicável ao IPI, em conformidade com o art. 124 do RIPI/2002.

Em seu voto condutor, a Conselheira desta forma se pronunciou sobre a matéria:

*"(...) Atentando-se para os Registros de Apuração do IPI - RIPI acostados aos presentes autos quanto ao período de 01/2006 a 12/2006 (fls. 1.095/1.204), vislumbra-se que em todos os períodos de apuração a Recorrente procedeu com o pagamento do valor do IPI, seja por meio:*

*(i) de recolhimento de DARF do valor do saldo devedor devido apurado, conforme guias DARFs acostadas aos autos, relacionadas à e-fl. 2.211. Essa forma de pagamento foi realizada no 1º e 2º decêndios de 01/2006 (e-fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (e-fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (e-fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (e-fls. 1.180/1.182), 1ª e 2ª-11/2006 (e-fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (e-fls. 1.195/1.197), e*

*(ii) da dedução dos débitos e créditos admitido não resultando saldo a recolher, mas sim em crédito transportado para o período seguinte. Essa forma de pagamento foi realizada no 3º-01/2006 (e-fls. 1.102/1.104), 02/2006 a 2º-04/2006 (e-fls. 1.105/1.128), 2º-05/2006 a (e-fls. 1.135/1.137), 2º-06/2006 a 1º-10/2006 (e-fls. 1.144/1.179), 3º-10/2006 (e-fls. 1.0183/1.185), 3º-11/2006 (e-fls. 1.192/1.194) e 2º-12/2006 (e-fls. 1.198/1.200)" (grifei).*

Como se vê, quanto ao item (ii) acima, a Relatora concluiu fundamentando que reconhece a decadência do período entre 01/01/2006 a 20/12/2006 (1º-01/2006 a 2º-12/2006), vez que a Recorrente somente foi notificada da autuação em 23/12/2006 e considerando o art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/02, o encontro de crédito e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor equivale a pagamento antecipado, desde que a utilização dos créditos não seja com dolo, fraude ou simulação.

Pois bem. Como é cediço, nos termos do caput do art. 150 do CTN, combinado com os arts. 110 a 113 do RIPI/98 e 123 a 126 do RIPI/2002, o IPI (Imposto sobre produtos Industrializados) encontra-se sujeito ao lançamento do tipo "por homologação".

Também é fato, que o art. 124 do RIPI/2002 é expresso em equiparar pagamento à compensação. Veja-se:

*"Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

*I- o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*I- o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

***III- a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos ADMITIDOS, sem resultar saldo a recolher."***

Assim, entendendo equivocado os argumentos articulados nesse ponto, pois tratando-se de **créditos ilegítimos** (não admitidos), como se verificará adiante, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, não pode operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a **créditos admitidos** pelo Regulamento.

E repise-se, neste sentido o dispositivo regulamentar é de clareza vítea: somente **créditos admitidos** pelo regulamento são aptos a caracterizar o pagamento antecipado. No caso concreto não ocorreu o pagamento antecipado alegado pela defesa, **porque os créditos utilizados na dedução dos débitos não eram admitidos pelo Regulamento**, como a seguir passo a demonstrar.

Verifica-se nos autos que foram glosados pelo Fisco (e mantida a glosa no voto deste julgado), os créditos indevidos do IPI escriturados concernentes a: (i) aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos, não tributados ou com alíquota zero (item II.1 do voto), e (ii) da classificação fiscal e diferença de alíquotas na tomada de créditos de insumos oriundos da ZFM (item II.2 do voto). Quanto a este item (ii), como indicado no Relatório Fiscal, a autuação decorre do fato da Recorrente ter se utilizado "da classificação fiscal 2106.90.10, com "código ex" 02, que leva ao creditamento à alíquota de 40% (quarenta por cento), ao passo que, o enquadramento correto, consoante informação obtida, por insistência, junto ao fornecedor é "EX 01", com creditamento à alíquota de 27% (vinte e sete por cento)" (fls. 1.733/1.734).

Portanto, com a extração dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de Ofício. Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para esses casos em concreto (créditos não admitidos) **é a prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN)**.

Definido esse aspecto, deve-se verificar, então, se efetivamente ocorreram, ou não, pagamentos antecipados de IPI naquele período.

Em face da legislação exposta, em especial, a redação do art. 124 do RIPI, de 2002, considera-se pagamento:

a) o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto (art. 124, parágrafo único, I), motivo pelo qual não se considera pagamento o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos créditos não admitidos, no todo ou em parte, dos débitos, no período de apuração do imposto; e

b) a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, **dos créditos admitidos**, sem resultar saldo a recolher (art. 124, parágrafo único, III), motivo pelo qual não se considera pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, de créditos não admitidos, no todo ou em parte, de que resultou saldo a recolher.

Sobre os créditos glosados, observa-se no voto condutor da Relatora, que restou definido que (grifei):

*"(...) Assim, consoante consolidado pelo STF, em julgado que deve ser reproduzido por este Conselho à luz do art. 62, §2º do Regimento*

*Interno, descabido o aproveitamento do crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero".*

Já quanto a classificação fiscal e da diferença de alíquotas na tomada de créditos de insumos oriundos da ZFM, desta forma consignou o voto:

*"(...) Assim, a fiscalização se respaldou na informação do fornecedor, constante do processo (termos de intimação e respostas às e-fls. 1.391/1.418), para concluir o **enquadramento fiscal correto do produto.***

*Com efeito, a resposta da fornecedora foi contundente no sentido de que os produtos por ela fornecidos à Recorrente se enquadram no Ex 01 da NCM 21069010. É o se depreende das planilhas trazidas pela fornecedora às e-fls. 1.415/1.417. Somente para melhor visualização, transcrevo abaixo parte do teor da planilha da e-fl. 1.415: (...).*

*"(...) Assim, **entendo que deve ser mantido o lançamento, devendo ser considerada a informação prestada pelo fornecedor quanto à característica do produto por ele comercializado junto à Recorrente.***

Repisando, verifica-se nos autos, cópia dos Livros de Registros de Apuração do IPI - RIPI, referente ao período de 01/2006 a 12/2006, que se encontram acostados às fls. 1.095/1.204 deste processo.

Desta forma, verifica-se que para os períodos de apuração, conforme disposto no item (ii) do tópico **II.4**, do voto da Relatora, que trata "[...] da dedução dos débitos e créditos admitido não resultando saldo a recolher, mas sim em crédito transportado para o período seguinte. Essa forma de pagamento foi realizada no 3º-01/2006 (e-fls. 1.102/1.104), 02/2006 a 2º-04/2006 (e-fls. 1.105/1.128), 2º-05/2006 a (e-fls. 1.135/1.137), 2º-06/2006 a 1º-10/2006 (e-fls. 1.144/1.179), 3º-10/2006 (e-fls. 1.0183/1.185), 3º-11/2006 (e-fls. 1.192/1.194) e 2º-12/2006 (e-fls. 1.198/1.200)", a contagem do prazo decadencial para esses períodos inicia-se a partir de 1º de janeiro de 2007, encerrando-se em 31 de dezembro de 2011, aplicando-se ao caso a regra do art. 173, I, do CTN, porque os créditos utilizados na dedução dos débitos não eram admitidos pelo RIPI.

E, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrido no dia **23 de dezembro de 2011** (fls. 1.812/1.815), **não há que se cogitar de decadência do lançamento para estes períodos.**

Concluindo, nesse contexto, reconhece-se a decadência **somente** em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos 1º e 2º decêndios de 01/2006 (fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (fls. 1.180/1.182), 1ª e 2º-11/2006 (fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (fls. 1.195/1.197), cujo recolhimento de DARF do valor do saldo devedor devido apurado consta das guias DARFs acostadas aos autos (relacionadas à fl. 2.211), conforme o apurado no item (i) do tópico **"II.4"** do voto da Relatora.

É como voto.

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

Peço vênha para divergir da ilustre relatora acerca da classificação fiscal da preparação adquirida pela Recorrente da empresa Polyaromas. Os enquadramentos em cotejo são os seguintes:

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>

Observa-se de plano que o elemento distintivo entre eles (além da destinação mais específica a ser dada àqueles enquadrados no Ex 01) é a capacidade de diluição superior ou inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

A fiscalização solicitou à Polyaromas, através do termo de intimação de fl. 1391 informação acerca da classificação fiscal e enquadramento no Ex tarifário, se fosse o caso, conforme o seguinte excerto:

**3. Classificação dos produtos fabricados relacionados no item 2, contendo código NCM e Código EX-TIPI, se aplicável;**

Em resposta, a Polyaromas informou que classifica suas preparações no Ex 01 da posição em discussão. Sem solicitar análise técnica do produto ou qualquer outra informação, a fiscalização assumiu como verdadeira a classificação informada para atuar a Recorrente.

Entretanto, a Recorrente apresentou laudo técnico de fls. 1931 e ss, no qual é explicitado a utilização do concentrado em seu processo produtivo, deixando claro que é diluído na proporção 1:10, e que portanto deveria estar classificado no Ex 02 daquela posição da TIPI.

Diante disso, entendeu a relatora do processo que:

*Ora, uma vez que está em discussão a capacidade de diluição do insumo, a fiscalização foi coerente em considerar a informação prestada pelo fornecedor, vez que detentor das informações técnicas quanto ao produto por ele comercializado.*

*O que se vislumbra no caso em tela é que a Recorrente adquiriu um concentrado com capacidade de diluição superior à dez partes das bebidas, resolvendo, para alguns produtos de sua produção (cujas*

*informações foram trazidas aos autos), por utilizá-los na proporção de 1:10, ou seja, com a efetiva diluição de até 10 vezes.*

*Entretanto, a forma de utilização do insumo pela Recorrente em seu processo produtivo não altera sua composição e características originárias, sendo dotado de capacidade de diluição superior à efetivamente utilizada pela Recorrente, **como atestado pelo fornecedor.***

O raciocínio esgrimido pela relatora em seu abalizado voto se fundou em três premissas: i) o fornecedor informou a capacidade técnica de diluição do produto; ii) a fiscalização deve considerar a informação prestada pelo fornecedor; e iii) a Recorrente sub-utilizou o concentrado, diluindo-o menos vezes que seria possível.

Parece-nos, todavia, que tais premissas não se sustentam pelos seguintes motivos: i) o fornecedor não informou qualquer dado técnico do produto, mas apenas a classificação que utilizava (que de resto poderia estar equivocada); ii) a fiscalização não está vinculada a informações do fornecedor, sendo dever seu proceder uma investigação técnica, através dos meios próprios, para identificar inequivocamente a classificação correta; e iii) não há qualquer provas nos autos de sub-utilização por parte da Recorrente - pelo contrário, em se tratando do insumo mais custoso do processo produtivo, é natural da atividade econômica que ele seja consumido na maior proporção possível, por razões de racionalidade econômica industrial.

Mais ainda, quanto à questão probatória, fato é que as classificações opostas são apoiadas por provas diversas: em favor do Ex 01, a declaração do fornecedor de que usa esse ex tarifário em suas notas, e em favor do Ex 02, um laudo técnico apresentado pelo Recorrente, informando que seu processo produtivo utiliza a preparação na proporção de 1:10.

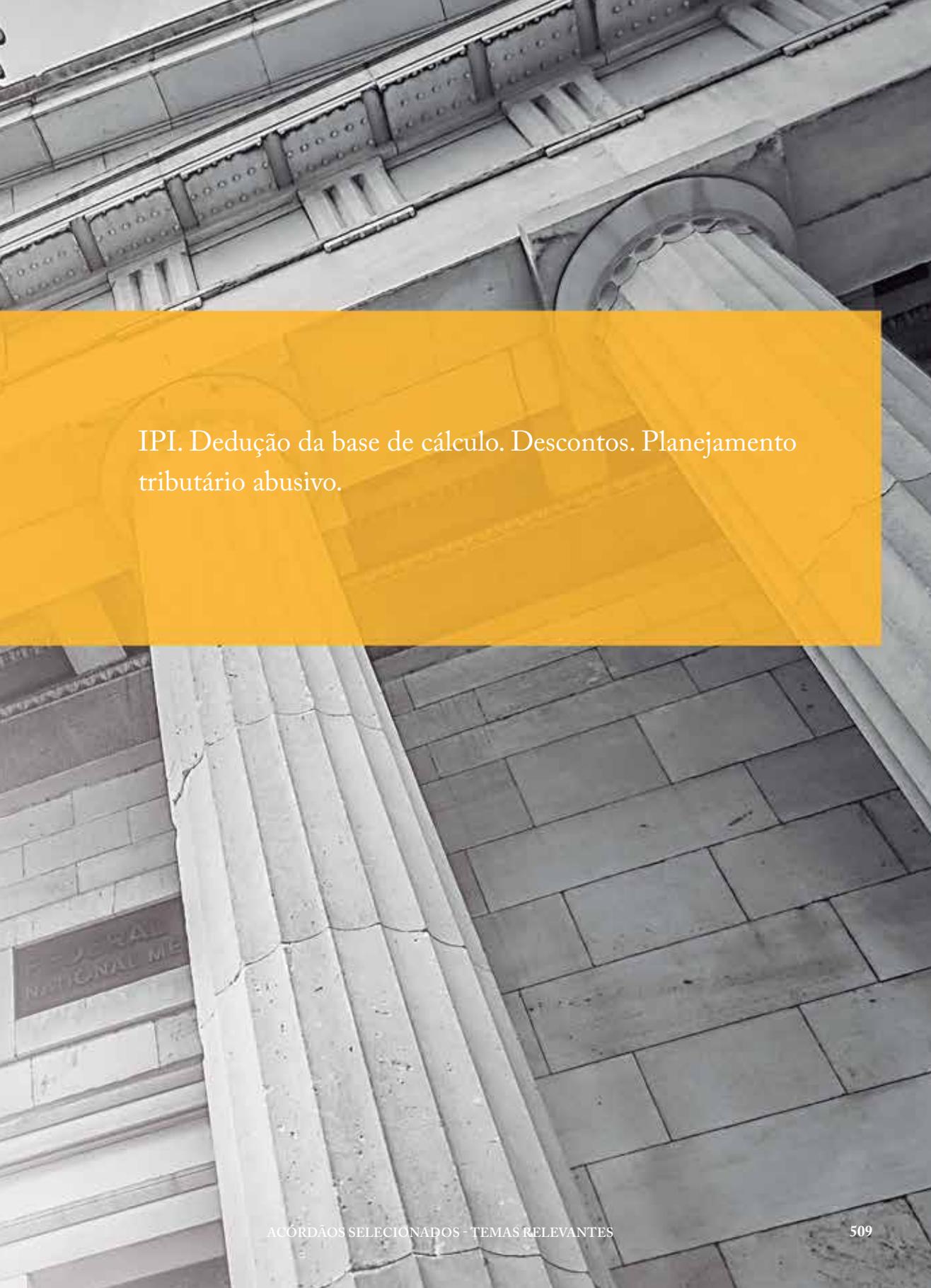
Entendo que, no contexto alinhavado, uma prova técnica - que inclusive vem a suprir a ausência de produção desta por desídia da fiscalização - possui maior valor informativo e, conseqüentemente, probatório que um simples declaração do fornecedor.

Diante disso, parece acima de qualquer dúvida o enquadramento do insumo adquirido na posição 2106.90.10, Ex 02, como assim procedeu a Recorrente, não havendo razões para a manutenção da glosa do seu crédito.

Nesses termos, dou provimento ao seu Recurso Voluntário.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto



IPI. Dedução da base de cálculo. Descontos. Planejamento tributário abusivo.





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

**Processo n°** 16682.720009/2013-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.026 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2016.  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** PROCOSA-PRODUTOS DE BELEZA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA ESTABELECIMENTO ATACADISTA INTERDEPENDENTE EXCLUSIVO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. PREÇO MÉDIO DE VENDA NO ATACADO DO ADQUIRENTE. POSSIBILIDADE.

Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento atacadista interdependente que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda no atacado do adquirente atacadista exclusivo para os seus clientes.

DEDUÇÃO DA BASE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedada a dedução da base de cálculo do IPI dos valores dos descontos incondicionais, nos termos do art. 131, § 3º, do RIPI/2002.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL CONTADO A PARTIR DA DATA DO FATO GERADOR. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO DENTRO DO PRAZO QUINQUENAL. INOCORRÊNCIA.

1. Se o contribuinte realizou o pagamento antecipado do IPI, relativo ao período de apuração mensal do imposto, o prazo quinquenal de decadência do direito de lançar parcela do imposto, apurada de ofício, não paga ou confessada pelo contribuinte, tem início no dia da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao último dia do mês do período de apuração do imposto.

2. No caso, como a ciência do auto de infração ocorreu no dia 16/1/2013, em relação ao período de apuração iniciado em 1º de janeiro de 2008 e encerrado

em 31 de janeiro de 2008, não houve a decadência do direito de lançar a parcela do saldo devedor do imposto apurada pela fiscalização.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, a Conselheira Lenisa Prado e o Conselheiro Walker Araújo, que davam provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Fez sustentação oral o Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho - Relator.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado.

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto visando modificar a decisão de piso que lhe foi totalmente contrária a empresa PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA., mantendo intacto o lançamento que constituiu crédito tributário de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referente ao período de apuração de 01.01.2008 a 31.12.2008 ao fundamento de inobservância por parte do sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento de IPI quando há relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo na mesma praça.

Noticia os autos que a empresa Fiscalizada é detentora de 99,99% do total do capital social da L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA., inscrita no CNPJ sob o número 30.728.428/0001-61. No período fiscalizado teria vendido para sua controlada mercadorias fabricadas por ela, bem como, importadas, destacando no documento fiscal o IPI calculado pelas alíquotas vigentes na TIPI.

Segundo o termo de encerramento de procedimento fiscal, os contribuintes PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTD, com sede em Pavuna, Rio de Janeiro-RJ, e L'ORÉAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTD, são empresas interdependentes.

Diz que o estabelecimento da L'OREAL opera como centro de distribuição de mercadorias para revendedores e prestadores de serviço de todo país, sendo considerado

atacadista em consonância com o disposto pelo art. 14, inciso I, do Regulamento de IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26.12.2002.

Informa que o estabelecimento FISCALIZADO, foi constituído em 1984 encontra situado no Município do Rio de Janeiro, localizado no bairro da Pavuna, enquanto o estabelecimento da empresa L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA., constituído em agosto de 2004 está situado no Município de Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro. Informa também que as sedes administrativas das empresas estão localizadas em um mesmo prédio situado na Rua São Bento, nº 8, no Centro da Cidade do Rio de Janeiro.

A Fiscalizada possui dois estabelecimentos cujas linhas de fabricação de produtos são distintas, cabendo ao estabelecimento fiscalizado a industrialização precípua de produtos direcionados ao segmento de coloração para cabelos, e ao outro estabelecimento, situado em São Paulo, a fabricação de outros produtos, especialmente de xampus.

Em razão das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, Fiscalizada e Atacadista, não teria sido observado à norma disposta pelo art. 520, inciso I e IV, do RIPI/2002, gerando o lançamento concretizado por meio de auto de infração decorrente do valor tributável mínimo.

A fiscalização fez a seguinte constatação, como se vê do “TVF”:

*“4.6 - Em decorrência do entendimento dessa fiscalização (v. item r e seguintes) de que o cálculo do preço corrente do mercado atacadista para fins de determinação do valor tributável mínimo deveria considerar os preços médios praticados nas vendas efetuadas pelo estabelecimento ATACADISTA situado na praça do remetente, intimou-se esse estabelecimento 9TIF 04/00749-9) a se manifestar quanto à constatação de erros materiais no demonstrativo, elaborado por essa fiscalização, de apuração da média ponderada mensal dos preços unitários de cada um dos produtos constantes das suas notas fiscais de saída emitidas no ano de 2008”.*

*“(4.26 – Por fim, por meio de novo Termo de Intimação Fiscal (TIF 07/00731-6), constatamos que o FISCALIZADO não vendeu para outras empresas produtos que vendeu para o estabelecimento interdependente 9ATACADISTA). A única exceção identificada foi apenas uma venda para a empresa TEGMA LOGÍSTICA INTEGRADA S/A (atual denominação de COIMEX LOGÍSTICA INTEGRADA S/A, CNPJ 03.649.560/0004-02) cuja atividade é de organização logística do transporte de carga (CNAE: 5250-8-04), e não de comércio atacadista ou varejista.”*

*“4.27 – Solicitou-se também esclarecimento sobre a formação do preço das mercadorias que foram vendidas ao estabelecimento interdependente (ATACADISTA), quanto aos percentuais relativos aos custos financeiros, de venda, de administração, de publicidade, bem como à margem de lucro aplicada; e, de forma a conferir melhor entendimento ao esclarecimento solicitado, foram acrescidos à intimação dados de dois produtos dos mais vendidos no ano de 2008 (abaixo destacados) para indicação dos percentuais citados)”* em 15

Tomou ainda como fonte de convencimento da existência planejamento tributário com intuito de reduzir a incidência de IPI o fato das despesas de publicidade da L'ORÉAL corresponder a 51,92% das despesas operacionais (R\$ 333.467.730,68), quando a empresa PROCOSA alcançou o montante de R\$ 357.224,56, cerca, segundo a fiscalização, 933 vezes menor, ficava evidente que é a L'ORÉAL quem de fato assume os custos com propaganda e gestão de marca vinculada aos produtos e, assim afirmou a fiscalização:

*“Pode-se inferir pela ótica do grupo econômico, dada as afirmações de inexistência de mercado atacadista na localidade do remetente (FISCALIZADO), que somente restaria possível a aplicação da regra do parágrafo único, inc. I, do art. 137 do Regulamento. Contudo, ficou evidenciado que o preço praticado pelo estabelecimento industrial não abrange todos os elementos que devem compor o custo do produto, a exemplo dos custos com propaganda e gestão de marca vinculada aos produtos.”*

A fiscalização também desconsiderou o fato de que o remetente encontrava em “Praça Diversa” do Atacadista, visto que, em sua ótica no caso ambos encontram na mesma região metropolitana criada por específica.

Diante do procedimento fiscal, impôs a reconstituição da escrita do livro de Registro de Apuração de IPI, apuraram-se os saldos considerando os valores escriturados e os débitos apurados pela fiscalização.

Assim, apuração do Valor Tributário Mínimo aconteceu com base tão-só nas vendas efetuadas pelo ATACADISTA, como se extrai do “Termo de Verificação Fiscal”, fl. 1646:

*“Em razão de todas as informações levantadas no curso do procedimento fiscal, a fiscalização apurou o preço corrente do mercado atacadista com base somente nas vendas efetuadas pelo interdependente do remetente (ATACADISTA porque o fabricante/importador não efetuou vendas diretas para destinatários atacadista com as quais não tinha relação de interdependência, e não existiam outros remetentes a considerar. Por óbvio, não foram consideradas as vendas efetuadas pelo estabelecimento FISCALIZADO para o ATACADISTA no cálculo da média ponderada, uma vez que tais preços, subfaturados, representam os valores que se pretende corrigir, não podendo, ao mesmo tempo, constituir-se em base de cálculo, pois geraria um círculo vicioso, já que o novo valor ajustado tornaria a recompor aquela base”.*

Ao impugnar repudiou a acusação de ter praticado subfaturamento, disse que subfaturamento consuma mediante falsidade ideológica, tipificado como crime contra a ordem tributária sujeito às sanções da Lei. 8.137/91. Expõe detalhadamente sobre os fundamentos econômicos e negociais que levaram em 1979 a constituir a empresa L'ORÉAL como empresa especializada na distribuição no atacado dos produtos de sua fabricação e a motiva levou esse atacadista a se estabelecer no município de Duque de Caxias. Disse que a Interessada e a L'ORÉAL integram o conglomerado econômico controlado pela sociedade francesa L'ORÉAL S/A., trata-se de fato público e notório e consta das DIPJ apresentadas anualmente. Argüiu questão de ordem preliminar de decadência na forma do parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Destaca, que as vendas efetuadas no atacado não foram na mesma localidade e sim praça distintas. O assunto foi objeto de consulta a Secretária da Receita Federal do Brasil

Doc. Autenticado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por DOMINGOS DE SA FI LHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

por meio do processo administrativo nº 13709.001891/85-95, que agiu em conformidade com a consulta. Adotou como base de cálculo mínima do IPI nas saídas de produtos o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administrativos, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, tudo em conformidade com o parágrafo único do artigo 137 do RIPI/2002, e, com o art. 136, do mesmo diploma legal.

A decisão de piso rechaçou os argumentos da Recorrente e manteve o lançamento na íntegra.

A ciência do Acórdão deu-se por meio eletrônico, sendo disponibilizado na Caixa Postal: 14/10/2013, data da ciência por decurso de prazo: 29/10/2013, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 18/11/2013 através dos documentos de fls. 2001 e subsequente, o qual foi recepcionado dentro do prazo legal.

Em razões recursais se manteve firme nos argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Versa o caso concreto sobre remessas efetuadas pelo contribuinte a empresa com a qual mantém relação de interdependência. A relação de interdependência é fato incontroverso nos autos.

A controvérsia se refere operações de vendas ao atacado para empresa pertencente ao mesmo grupo, portanto, interdependente sem observância pelo sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento do IPI.

A fiscalização informou em seu “Termo de Verificação Fiscal” que tomou com base o valor dos preços praticados pelo ATACADISTA, estabelecimento interdependente foi considerado as vendas efetuadas pelo estabelecimento FISCALIZADO para o ATACADISTA no cálculo da média ponderada, uma vez que tais preços, subfaturados, representam os valores que se pretende corrigir.

Concluiu a fiscalização que a PROCOSA cobrou de sua interdependente preços muito inferiores aos de mercado, violando as regras do valor tributáveis mínimas previstas nos artigos 136, I e 137, parágrafo único, II do RIPI/2002 e 195, I e 196, parágrafo único, II do RIPI/2010.

Considerando que no Rio de Janeiro não existem outros fabricantes de produtos de tintura de cabelo, a empresa PROCOSA não efetuara vendas para outras empresas com as quais não tinha relação de interdependência, a fiscalização, valendo-se dos dispositivos regulamentares acima citados, do Parecer Normativo CST nº 44/81 e do ADN CST nº 5/82,

considerou que o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente corresponderia à média ponderada dos preços praticados pelo estabelecimento da L'ORÉAL localizado em Duque de Caxias-RJ, que seria o responsável pelo universo de vendas no atacado realizadas na região em que se localiza o fabricante.

Extrai-se dos autos que a Fiscalização não se conforma com o fato das despesas de publicidade realizadas pela empresa Atacadista serem infinitamente maior do que da empresa Remetente, no caso PROCOSA, considerou as despesas de publicidade da Fiscalizada irrisório. Esse vento tornou preponderante para motivar o lançamento tomando os custos do Atacadista na determinação da média ponderada.

Em resumo, como está explícito no “Termo de Verificação Fiscal” juízo formado pela Fiscalização é de que a Fiscalizada desenvolveu planejamento tributário ao instalar o atacadista em Município distinto da fabricante e importador dos bens comercializados.

Em que pese todos os comentários consignados no Termo de Verificação Fiscal, não há espaço para fugir do princípio da legalidade, que impõe observância da previsão legal, que não se confunde com o juízo pessoal do agente. Como se sabe as leis deve ser genérica e abstrata e provir de do Poder Legislativo.

No caso de interdependência, o art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 34/66, estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”. O Parecer Normativo CST nº 44/81, entre outras coisas, delimitou o conteúdo semântico de “praça do remetente” atribuindo-lhe o significado de “localidade ou cidade onde está localizado o remetente”.

Conforme se verifica no enquadramento legal do auto de infração, a fiscalização lastreou o lançamento nos arts 136, I e 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002 e nos arts. 195, I e 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, que configuram regra de exceção, por só ser aplicável quando não é possível estabelecer o “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”.

A alteração de pequenos detalhes na redação do suporte físico desses dispositivos não alterou o preceito normativo. Por tal razão, transcreve-se a seguir apenas os dispositivos do regulamento mais recente. Esses dispositivos regulamentares estabelecem o seguinte:

“Art.195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);

II – *omissis*.

Art.196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

Documento assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I- *omissis*

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.”

Examinando-se o termo de encerramento de ação fiscal, verifica-se que a irregularidade constatada e apontada foi uma só, qual seja: o contribuinte não respeitou o valor tributável mínimo porque deixou de incluir na sua apuração os custos mencionados no art. 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/2010.

O problema desta autuação não reside na motivação do lançamento, mas sim na metodologia aplicada para a determinação do valor tributável mínimo, uma vez que a própria fiscalização constatou a inexistência de mercado atacadista. O contexto revelado pela leitura do termo de encerramento de ação fiscal, sugere que a fiscalização descreveu e constatou que o contribuinte, nas vendas para a L'OREAL, embora tenha incluído no valor tributável todos os custos mencionados no art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, não aceita esses como sendo o verdadeiro custo, escolhendo do Atacadista, situado em outra praça, para determinar o preço mínimo tributável.

Como se vê, a Administração discorda da regra legal prevista, em vez de apurar esses custos no estabelecimento do contribuinte, resolveu a fiscalização apurá-los de forma indireta, mediante o critério estabelecido no art. 196, *caput*, tendo em vista que a empresa L'ORÉAL, intimada, reintimada, em respostas às intimações, respondeu que não era objeto da fiscalização e não poderia se manifestar em relação aos preços praticados pela empresa Fiscalizada, mesmo diante da insistência da fiscalização, após estas respostas, decidiu adotar os custos do atacadista para lançar.

Desse modo, a fiscalização, em um raciocínio simplista, entendeu que o custo real para determinação do preço mínimo tributável de venda da PROCOSA deveria ter sido determinado pelos custos da L'ORÉAL, esses, sim, de acordo com a fiscalização corresponderiam aos custos do produto que não teriam sido considerados pela PROCOSA em suas vendas à L'ORÉAL.

A quantificação do valor tributável mínimo das vendas da PROCOSA para a L'ORÉAL tentada pela fiscalização neste processo não tem a menor condição jurídica de prosperar.

Isto porque tendo constatado a inexistência de mercado atacadista na praça do remetente (Rio de Janeiro), mas considerando que a empresa PROCOSA determinou o preço mínimo de venda de acordo com os seus custos e não do Atacadista, o fez em conformidade com a legislação vigente, bem como, com a Consulta formulada a Secretária da Receita Federal, não poderia a fiscalização ter aplicado a regra de exceção contida no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, que consiste em apurar o custo de fabricação do produto, os custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade, bem como a margem de lucro normal, **incorridos pelo estabelecimento ATACADISTA.**

O fato de o IPI ser um imposto vinculado ao produto industrializado, não legitima a pretensão fiscal de incluir os custos incorridos pela L'ORÉAL, pois tais custos se referem a uma etapa posterior à de industrialização. O contexto dos artigos 195 e 196 do

RIFI/2010 se referem à apuração do preço de venda em relação às operações praticadas pelo remetente dos produtos, no caso a PROCOSA. Assim, a menção ao custo de fabricação, aos custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade no art. 196, parágrafo único, II do RIFI/2010, se refere aos custos incorridos pelo estabelecimento do remetente dos produtos, não autorizando a inclusão dos custos incorridos pelo adquirente na etapa seguinte.

A interpretação contida neste voto não destoia do entendimento externado em soluções de consulta pela Receita Federal, como se vê nos seguintes casos:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI EMPRESAS INTERDEPENDENTES. PRODUTO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DA PRAÇA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. MARGEM DE LUCRO NORMAL.

Inexistindo preço corrente no mercado atacadista da praça do estabelecimento remetente de produto nacional para empresa interdependente, em operação sujeita à incidência do IPI, a margem de lucro normal utilizada no cálculo do valor mínimo tributável varia conforme a atividade da empresa e a localização do estabelecimento remetente dos produtos, devendo seu valor refletir tanto quanto possível o preço que seria praticado em negociações paritárias com empresas que não mantivessem relação de interdependência com a empresa adquirente, além de atender aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Dispositivos Legais: RIFI, art. 137, parágrafo único, II.”

(Solução de Consulta nº 97, de 26 de junho de 2008, da 6ª Região Fiscal, DOU 03/07/2008, os grifos não são do original)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Base de Cálculo e Valor Tributável Mínimo.

Nas operações realizadas entre empresas interdependentes, nos moldes estabelecidos no inciso II do parágrafo único do artigo 137 do RIFI, somente poderão ser somados os custos, e despesas efetivamente incorridos pelo estabelecimento industrial. As despesas de propaganda e/ou publicidade, quando correrem por conta da empresa distribuidora, não integram o valor para fins de apuração da média ponderada.

Fundamentação Legal: Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 15 e 42, e Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, arts. 136 e 137.”

(Solução de Consulta nº 169, de 19 de junho de 2007, 7ª Região Fiscal, DOU 26/09/2007, os grifos não são do original)

O exame das planilhas elaboradas pela fiscalização revela que foram consideradas no cálculo do valor tributável mínimo que deveria ter sido praticado pela PROCOSA, a média ponderada das vendas do estabelecimento da L'ORÉAL localizado no Município de Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro. Ao assim proceder, a fiscalização acabou por violentar o art. 196, parágrafo único, II do RIFI/2010, pois seus cálculos levaram em conta custos incorridos pela L'ORÉAL na etapa de comercialização do produto, que não são alcançados pela regra de exceção do art. 196, parágrafo único, II, do RIFI/2010.

Por essa razão, o lançamento de ofício efetuado com base no valor tributável mínimo deve ser cancelado

Domingos de Sá Filho

### Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Na Sessão de 9/12/2015, pedi vista dos presentes autos, para melhor analisar a questão atinente à apuração do valor da base cálculo do IPI, utilizada pela fiscalização no presente lançamento, especificamente, o valor do preço mínimo dos produtos vendidos, com exclusividade, pela autuada ao estabelecimento atacadista, inscrito no CNPJ sob 30.278.428/0005-95, pertencente a pessoa jurídica L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ nº 30.278.428/0001-61 (doravante denominada de L'OREAL BRASIL), interdependente da autuada e vendedora PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA (doravante denominada PROCOSA), que detém 99,99% do total das quotas de capital da referida empresa.

Segundo informação da própria recorrente, as referidas pessoas integram o conglomerado econômico, controlado pela sociedade francesa L'ORÉAL S/A., uma das líderes mundiais no ramo de perfumes, cosméticos e produtos de toucador.

Noticiam os autos que: a) as únicas sócias quotistas da sociedade empresária PROCOSA são as pessoas jurídicas L'ORÉAL S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 05.708.663/0001-89, e LANCÔME PARFUMS ET BEAUTÊ ET CIE, inscrita no CNPJ sob o nº 05.721.039/0001-11, ambas sociedades organizadas e existentes de acordo com as leis da França; b) o estabelecimento da autuada localiza-se no bairro da Pavuna, pertencente ao município do Rio de Janeiro/RJ, enquanto o estabelecimento da L'ORÉAL BRASIL (doravante denominado também estabelecimento atacadista) está situado no município de Duque de Caxias/RJ, em área limítrofe ao município do Rio de Janeiro/RJ; c) as sedes administrativas das referidas pessoas jurídicas estão localizadas em um mesmo prédio, situado na Rua São Bento, nº 8, no centro da cidade do Rio de Janeiro; e d) o estabelecimento atacadista operava como centro de distribuição de mercadorias para revendedores e prestadores de serviço (cabeleireiros em geral) de todo o país, sendo considerado atacadista conforme conceito definido no art. 14, I, do Decreto nº 4.544/2002, que veicula o Regulamento do IPI de 2002 (RIPI/2002).

Com base nessas informações, é indubitoso que as operações de venda dos produtos objeto da presente autuação foram realizadas, com exclusividade, para estabelecimento atacadista interdependente, conforme definido no art. 520, I e IV, do RIPI/2002. Aliás, esse fato é incontroverso no caso em tela, o que exige do estabelecimento vendedor a adoção de um valor tributável mínimo como base de cálculo do IPI, conforme determinado nos arts. 136 e 137 do RIPI/2002, cujos trechos relevantes, para melhor compreensão das afirmações seguir apresentadas, seguem transcritos:

*Art. 136. O valor tributável não poderá ser inferior:*

*I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº*

4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5º);

[...]

Art. 137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorastes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

[...]

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado. (grifos não originais)

Da simples leitura combinada dos referidos comandos normativos, infere-se que foram determinadas duas formas, mutuamente excludentes, de apuração do valor tributável mínimo, quando o produto for vendido por estabelecimento industrial a estabelecimento interdependente atacadistas, quando o produto for vendido por estabelecimento industrial a estabelecimento interdependente atacadistas, a saber:

a) o valor tributável mínimo será determinado com base na média ponderada dos preços por atacado de cada produto, vigorastes no mês precedente ao da saída do produto do estabelecimento industrial remetente, ou, na sua falta, a média ponderada do mês imediatamente anterior àquele em que ocorreu a saída; ou

b) inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, no caso de produto nacional, o valor tributável mínimo será o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

Portanto, se configurado a modalidade de comercialização entre estabelecimento interdependentes, o estabelecimento industrial (o vendedor) está obrigado a utilizar, prioritariamente, o preço por atacado médio de cada produto, porém, se não existir preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, excepcionalmente, o estabelecimento industrial fica obrigado a utilizar o preço mínimo alternativo, calculado com base no custo fabricação, acrescido das despesas financeiras e de vendas, administrativas e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas a ser adicionadas ao preço da operação.

No caso, como bem delineado pelo nobre Relator, o ponto principal da lide cinge-se ao procedimento de apuração do valor tributável mínimo utilizado pela fiscalização e pela recorrente.

Com efeito, consta dos autos que a recorrente utilizou o valor tributável mínimo, determinado com base no custo de fabricação, acrescido das demais parcelas que

deveriam ser adicionadas ao preço da operação, sob o argumento de que não existia preço por atacado ou mercado atacadista dos produtos no município do Rio de Janeiro/RJ. Por sua vez, a fiscalização utilizou o valor tributável mínimo, apurado com base no preço por atacado médio praticado pelo estabelecimento atacadista (destinatário), com base nos seguintes argumentos:

a) o valor tributável mínimo utilizado pela autuada (estabelecimento industrial) não abrangia todos os elementos de custos/despesas operacionais que deveriam compor o preço do produto vendido ao referido estabelecimento atacadista interdependente; e

b) os estabelecimentos remetente (industrial) e destinatário (atacadista) estavam localizados, respectivamente, nos municípios do Rio de Janeiro/RJ e de Duque de Caxias/RJ, pertencentes à região metropolitana do Rio de Janeiro e eram limítrofes, de modo que os citados estabelecimento se encontravam bem mais próximos entre si do que em relação às suas sedes administrativas, que se situavam no mesmo endereço, situado no centro da cidade do Rio de Janeiro/RJ.

Com base nessa breve explanação, fica demonstrado que os dois principais motivos, que levaram a fiscalização a desconsiderar o valor tributável mínimo utilizado como base de cálculo do IPI pela recorrente e a substituí-lo pelo preço médio corrente do mercado atacadista do estabelecimento destinatário da L'ORÉAL BRASIL, foram os seguintes: a) estrutura de custos, despesas operacionais e demais parcelas a ser adicionadas ao preço da operação revelaram-se incompatíveis com o tipo de atividade industrial/econômica exercida pela recorrente; e b) os estabelecimentos industrial e atacadista (distribuidor) estavam localizados na mesma praça comercial, haja vista que se localizavam em municípios vizinhos que integravam a mesma região metropolitana.

Assim, uma vez definidos os motivos da autuação, passa-se analisá-los isoladamente, para melhor compreensão da conclusão a seguir apresentada.

### **1) Da incompatibilidade do valor tributável mínimo utilizado pela recorrente.**

De acordo com subitem 5.2 do recurso voluntário, informou a recorrente que, a partir da concentração das atividades dos estabelecimentos comerciais atacadista da L'ORÉAL BRASIL no estabelecimento instalado no município de Duque de Caxias, abandonou o valor tributável mínimo, calculado com base no preço médio ponderado de venda no mercado atacadista praticado no município do Rio de Janeiro, e passou adotar novo valor tributável mínimo, calculado com base no “custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação”. Para mais detalhes sobre as informações apresentadas pela recorrente, reproduz a seguir o disposto no referido subitem:

*5.2 Com a concentração das atividades dos estabelecimentos comerciais atacadista da L'ORÉAL no estabelecimento instalado no endereço mencionado no subitem 3.3.6 supra, no município de Duque de Caxias, a RECORRENTE, entendendo, como ainda entende, inclusive com arrimo na decisão proferida pela SRRF da 7ª RF, evocada nos subitens 5.1.1 e 5.1.1.1 supra, e no Parecer Normativo (PN) CST nº 44/81, que não mais existia*

*mercado atacadista no município do Rio de Janeiro, passou a adotar, como base de cálculo mínima do IPI nas saídas de*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006, Art. 104, III, em vigor desde 16/3/2006  
Autenticado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por DOMINGOS DE SA FI  
LHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*produtos destinados ao novo estabelecimento da L'ORÉAL, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, de acordo com o parágrafo único do artigo 137 do RIPI/2002, combinado com o seu caput e com o artigo 136 do mesmo regulamento, em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores abrangidos pela ação fiscal [...]. (grifos do original).*

Por sua vez, o motivo apresentado pela fiscalização para rejeitar o novo valor tributável mínimo, utilizado pela fiscalizada como base de cálculo do IPI, foi a constatação de que os custos, as despesas e a margem de lucro por ela apresentados foram artificialmente manipulados, para fim de reduzir a base de cálculo do citado imposto.

Para chegar a essa conclusão, inicialmente, a fiscalização solicitou à recorrente informações sobre os percentuais das despesas financeiras, de venda, administrativa e de publicidade, bem como da margem de lucro, que não foram fornecidas. Na ausência dessas informações, com base nos dados extraídos da DIPJ do ano-calendário de 2008, a fiscalização apurou que enquanto as despesas administrativas e as despesas de propaganda e publicidade representavam, respectivamente, apenas 10,38% e 0,068% da receita líquida da atuada auferida no ano, o custo de fabricação representava 93% da citada receita. Além disso, se não fossem os resultados positivos obtidos nas participações societárias na pessoa jurídica L'ORÉAL BRASIL, apurado pela equivalência patrimonial, certamente a receita líquida da atuada não teria sido suficiente para cobrir os custos e despesas declarados no referido ano.

Mais detalhes sobre os dados colhidos pela fiscalização, podem ser lidos no subitem 4.29 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1629/1649, que segue transcrito:

*4.28 A análise dos dados apresentados sobre a formação de preço dos produtos saídos do estabelecimento remetente (FISCALIZADO) permite-nos concluir que o maior percentual recai sobre os custos de industrialização. Na DIPJ referente ao ano calendário de 2008, observa-se, inclusive, que, não fossem os resultados positivos em participações societárias (equivalência patrimonial derivada do investimento em L'OREAL BRASIL correspondente a R\$ 81.153.176,54), a receita líquida de PROCOSA não seria suficiente para cobrir os custos e despesas que lhe são inerentes. Nessa declaração verifica-se que as despesas operacionais e administrativas (ficha 05A - linha 33), no valor de R\$ 54.851.201,56, correspondem a apenas 10,38% da receita líquida, no valor de R\$ 528.309.638,27 (ficha 06A - linha 15), enquanto os custos (R\$ 491.360.055,60), indicados na ficha 06A - linha 16, representam 93% daquela receita. Note-se ainda que as despesas de propaganda e publicidade (R\$ 357.224,56) respondem por tão somente 0,068% da mesma receita.*

Com base nos referidos dados, fica evidenciado que, diferentemente do estabelecimento industrial da PROCOSA, a estrutura de custos e de despesas operacionais da interdependente L'ORÉAL BRASIL revela preponderância das referidas despesas em relação custos das mercadorias vendidas, que representam, respectivamente, cerca de 50% e 39,73% da receita líquida. Neste caso, merece destaque as despesas de propaganda e publicidade do estabelecimento atacadista interdependente, que representam 51,92% do total das despesas operacionais do ano e correspondem a cerca de 933 vezes as despesas de publicidade e

propagada do estabelecimento industrial da recorrente. Mais informações podem ser lidas nos subitens 4.29 e 4.30 do citado Termo de Verificação Fiscal, que seguem transcritos:

*4.29 Por outro lado, percebe-se na estrutura de custos e despesas da empresa L'OREAL BRASIL, conforme as informações colhidas da DIPJ (ano-calcndário 2008) relativas à demonstração do resultado de exercício (ficha 06A), que as despesas operacionais e administrativas (R\$ 642.252.189,99) - quase 12 vezes maior do que as de PROCOSA -correspondem a aproximadamente metade da receita líquida (R\$1.287.135.927,58), ao passo que os custos diretos (ficha 05A), em proporção menor, a 39,73% dessa receita.*

*4.30 Chama a atenção o fato de que as despesas da L'OREAL BRASIL de propaganda e publicidade daquele ano (R\$ 333.467.730,68) representem 51,92% das despesas operacionais, o que indica, em comparação com as assumidas por PROCOSA, no valor de R\$ 357.224,56 (item 4.28, **in fine**), cerca de 933 vezes menor, que é L'OREAL BRASIL quem de fato assume os custos com propaganda e gestão de marca vinculada aos produtos. (destaque do original)*

Por sua vez, a recorrente não apontou qualquer equívoco nos referidos dados e informações apresentados pela fiscalização. Porém, para justificar as diferenças na estrutura de custos/despesas apresentadas pelas referidas pessoas jurídicas, a recorrente alegou que enquanto ela dedicava-se à fabricação dos referidos produtos, dirigindo seus esforços “para a boa formação dos operários, a pesquisa e aquisição de matérias-primas e equipamentos mais adequados ao seu melhor desempenho, o aprimoramento dos produtos fabricados e o controle de qualidade”, o estabelecimento atacadista interdependente da L'ORÉAL BRASIL, empresa puramente comercial, cuidava “da distribuição desses produtos no atacado por todo o território nacional, incumbindo-se da estocagem, do transporte, do marketing, da publicidade, e das demais funções relativas à atividade que exerce.” E conclui a recorrente que tal estrutura de custos/despesas era consequência natural da boa técnica gerencial, adotada para atingir níveis elevados de eficiência, independentemente de implicações sobre a carga tributária decorrente da implantação do correspondente modelo gerencial, conforme exposto no subitem 3.1.4 do recurso em apreço, que segue reproduzido:

*3.14 Tal estrutura é consequência natural da boa técnica gerencial, pois permite atingir níveis mais elevados de eficiência através da autonomia de cada uma dessas empresas, necessária para fazer face às peculiaridades inerentes às suas funções específicas, independentemente das respectivas cargas tributárias.*

Inquestionavelmente, sob ponto vista empresarial, a recorrente tem toda liberdade para adotar o modelo gerencial que lhe mais conveniente e adequado para obtenção de melhores resultados econômicos, por meio da redução de custos e despesas e, conseqüentemente, elevação da taxa de lucro.

Entretanto, dentro desse objetivo, não se pode esquecer que há exigências na legislação tributária não podem ser desconsideradas e tampouco burladas por meios artificiais, em que toda ou a grande parte dos custos inerentes a atividade industrial, especialmente, as atividades de publicidade e propaganda dos correspondentes produtos, sejam transferidos,

quase na totalidade, para a pessoa jurídica interdependente, que atua como centro de distribuição exclusiva, para todo o território nacional.

No caso, ainda que não tenha sido o propósito da recorrente, as diferenças de preços praticadas entre os estabelecimentos industrial e distribuidor interdependentes destoam enormemente dos preços praticados entre estabelecimento industrial e distribuidor em ambiente comercial normal, sem interdependência.

Na prática, o grande prejudicado nesse novo modelo gerencial adotado pelo conglomerado L'ORÉAL foi Erário, em especial, a base de cálculo do IPI, haja vista que, a título de exemplo, em relação aos produtos "NUTRISSE 10 PRETO ÔNIX" e "NUTRISSE 70 LOURO NATURAL MEL", conforme dados apresentados na tabela reproduzida no subitem 4.25 do citado Termo de Verificação Fiscal, que não foram contestados pela recorrente, era em torno de 500% a diferença de preços praticados pela recorrente em relação aos preços por atacado praticados pela distribuidora atacadista exclusiva L'ORÉAL BRASIL.

Além disso, com base nas informações apresentadas no recurso em apreço, diferentemente do alegado pela recorrente, o que se verifica da implantação do novo modelo gerencial foi a simples transferência das despesas operacionais do estabelecimento industrial da PROCOSA para o estabelecimento distribuidor da L'ORÉAL BRASIL, e a compensação pela transferência das referidas despesas foi feita mediante um brutal achatamento do preço de venda dos produtos para o estabelecimento atacadista, de sorte que, a melhora do resultado econômico final, consistente no aumento do lucro, considerando o grupo econômico como um todo, não foi causado por essa nova reengenharia operacional, mas, certamente, pelos elevadíssimos ganhos tributários advindo com a redução da base de cálculo do IPI, que somente no ano de 2008, segundo o questionado auto de infração, representou uma economia com despesas tributárias de R\$ 152.585.379,16.

Para corroborar o asseverado, recomenda-se a leitura dos trechos extraídos do recurso voluntário que seguem reproduzidos:

*3.2.1 De fato, os preços praticados pela L'ORÉAL na revenda dos produtos adquiridos da RECORRENTE é muito superior ao preço pelo qual essa distribuidora os adquire da RECORRENTE.*

*3.2.2 Também é verdadeiro que o total dos custos e despesas operacionais da L'ORÉAL é muito maior do que o total dos custos e despesas da RECORRENTE.*

*3.2.3 Essas circunstâncias, contudo, não sugerem anormalidade, pois provêm da estrutura acima descrita, cuja adequação às particularidades da atividade econômica de cada uma das empresas do Conglomerado L'ORÉAL é inquestionável.*

Com base nessas considerações, fica demonstrado que não tem procedência a alegação da recorrente no sentido de que a instalação do estabelecimento distribuidor da L'ORÉAL BRASIL no município de Duque de Caxias foi uma decisão adotada somente por razões de natureza econômica, independentemente de qualquer vantagem fiscal que pudesse resultar da implantação da nova estrutura de distribuição de custos e despesas entre os referidos estabelecimentos industrial e distribuidor. Em outras palavras, embora a recorrente tenha alegado que a referida reengenharia econômica e de logística operacional não tenha sido implantada com fim puramente econômico e não com finalidade de planejamento tributário, destinado a obter menor pagamento do IPI, os fatos noticiados nos autos, corroborados com elementos probatórios idôneos, contrariam e infirmam tal alegação.

Não se pode olvidar que, por serem produtos não essenciais e estarem submetidos a elevadas alíquotas do IPI, normalmente, em torno de 22%, qualquer redução no preço de venda dos referidos produtos, que compõe a base cálculo do citado imposto, tem elevada repercussão em relação à redução do valor do IPI devido nas correspondentes operações de saída, o que, inequivocamente, representa elevada economia tributária, fato confirmado pelos elevados valores do IPI que deixaram de ser devidos pela recorrente no ano de 2008 e foram lançados no questionado auto de infração.

De fato, com a implantação do centro distribuidor exclusivo, indubitavelmente, a recorrente inviabilizou a apuração do valor tributável mínimo com base no “custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação”, impossibilitando a aplicação do inciso II do parágrafo único do 137 do RIPI/2002, o que, na prática, representa uma tentativa de burlar a aplicação da exigência de apuração do valor tributável mínimo, para as transações comerciais praticadas entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento atacadista interdependente exclusivo.

Por todas essas razões, este Relator entende que a fiscalização agiu com acerto ao desconsiderar a estrutura artificial de custo/despesas operacionais e de margem de lucro, com o evidente propósito de reduzir a base de cálculo do IPI e assim impossibilitar a apuração do valor tributável mínimo com base nos referidos custos/despesas e margem de lucro.

## 2) Da praça comercial dos produtos vendidos pela recorrente.

Uma vez demonstrada a impossibilidade de apurar o valor tributável mínimo (VTM) com base nos custos/despesas e margem de lucro e tendo em conta que os estabelecimentos industrial e distribuidor interdependente (atacadista) encontram-se localizados em municípios vizinhos da mesma região metropolitana, que integram mesma praça comercial, a fiscalização adotou como base de cálculo do IPI o VTM, calculado com base na média ponderada dos preços por atacado praticados pelo estabelecimento atacadista interdependente, consoante determina o art. 136, I, do RIPI/2002, porque não existiam outros estabelecimentos atacadistas na praça comercial do estabelecimento industrial e os preços de venda por atacado praticados pelo estabelecimento industrial não se prestavam para compor o cálculo do preço atacadista médio.

O procedimento de cálculo da média ponderada mensal dos preços por atacado, utilizado como VTM e base cálculo do IPI, foi explicitado pela fiscalização no subitem 7.5 do citado Termo de Verificação Fiscal, que, para mais informações, segue transcrito:

*7.5 Convém informar que, conforme esclarecimento prestado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07/0749-9, o procedimento de cálculo da média ponderada mensal foi efetuado da seguinte forma: para cada produto adquirido do FISCALIZADO, realizou-se o somatório dos valores totais registrados em todas as notas fiscais de saída (CFOP 5102, 6102, 6403 e 6110) do ATACADISTA em um determinado mês (multiplicação entre valores unitários de cada produto e quantidades de itens) e dividiu-se esse total pelo somatório das quantidades de itens de todas as notas fiscais do mês considerado. Ressalte-se que foram utilizados todos os valores*

correspondentes linhas de cada item, e não o valor total da nota que considera frete e tributos. (grifos do original)

Para justificar a não inclusão, no cálculo da média ponderada, dos preços praticados nas vendas da recorrente (estabelecimento industrial) para o estabelecimento distribuidor interdependente (estabelecimento atacadista), a fiscalização alegou que tais preços representavam os próprios valores que pretendia corrigir, logo, “não podendo, ao mesmo tempo, constituir-se em base de cálculo, pois geraria um círculo vicioso, já que o novo valor ajustado tornaria a recompor aquela base.”

Por sua vez, a recorrente contestou o procedimento de apuração do VTM apurado pela fiscalização, baseada no argumento de que, não obstante o termo praça empregado art. 136, I, do RIPI/2002, não possuísse definição na lei tributária, a própria administração tributária, perfilhando a linha de pensamento assente no direito bancário e no direito comercial, sempre compreendeu como praça, ao aplicar os critérios de apuração do VTM, previstos na legislação do IPI, os limites territoriais de um município, cidade ou localidade, conforme disposto nos trechos do Parecer Normativo CST 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo (ADN) CST 5/1982, que seguem transcritos:

**Parecer Normativo CST 44/1981:**

5. A norma superveniente determina, pois, ser “o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente ...” a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que MERCADO, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

[...]

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79. (grifos não originais)

**Ato Declaratório Normativo (ADN) CST 5/1982:**

a) o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI); e

b) do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79,

Documento assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
 Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI. (grifos não originais)*

Da leitura dos excertos transcritos, verifica-se que os citados PN e ADN não definem praça comercial e não a restringe aos lindes de um município, como alegado pela recorrente. Com efeito, os referidos atos normativos tratam da definição do mercado atacadista de uma determinada praça comercial em que haja atuação de mais de um comerciante atacadista e definem o procedimento de cálculo da média ponderada dos preços praticados no referido mercado atacadista.

Em outras palavras, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, segundo o referido PN, o VTM deve ser calculado com base no preço médio ponderado praticados por todos os estabelecimentos integrantes da correspondente praça comercial e não com base no preço praticado por apenas um estabelecimento atacadista interdependente, isoladamente considerado.

Portanto, fica evidenciado que os referidos atos normativos tratam de um mercado atacadista de uma praça comercial composta de pluralidade de estabelecimentos atacadistas, situação que não se vislumbra no caso em tela.

De fato, os presentes autos tratam de situação diversa, em que o mercado atacadista é notoriamente monopolista, isto é, exercido por único estabelecimento atacadista interdependente da recorrente, que revende, com exclusividade, os produtos adquiridos da recorrente para todo País. Em outros termos, trata-se aqui de mercado atacadista monopolizado, em todo território nacional, pelo estabelecimento interdependente e distribuidor exclusivo dos produtos fabricados e comercializados pela recorrente.

E em face das evidentes distorções demonstradas no tópico precedente, certamente, as parcelas de custos/custos e margem de lucro que formam o preço da operação de venda praticado recorrente também não se prestam para serem utilizados como parâmetro de apuração o VTM.

Diante dessas constatações, fica evidenciado que os únicos preços por atacado confiáveis e que se revelam apropriados para fim de cálculo do VTM, indubitavelmente, são os preços médios por atacado praticados pelo estabelecimento atacadista exclusivo nas operações de revenda para os seus clientes, situados em todo território nacional, excluídos o valor do frete e do IPI, conforme apurado pela fiscalização.

E diferentemente do que ocorre com o mercado atacadista concorrencial (com mais de um atacadista), cujo procedimento de cálculo do VTM encontra-se definido no PN CST 44/1981, para o mercado atacadista monopolizado a definição do procedimento de apuração do VTM encontra-se definido no Parecer Normativo CST 89/1970, cujos trechos relevantes seguem reproduzidos:

*PARECER NORMATIVO CST N.º 89/70*

*01 - IPI*

**01.08.01 - VALOR TRIBUTÁVEL**

*Produto destinado a estabelecimento de firma interdependente: o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (RIPI, art. 21, inciso I).*

*Estabelecimento que vende seus produtos a terceiros atacadistas e, além destes, para uma empresa, também atacadista, com a qual mantém relação de interdependência. Neste último caso, o valor tributável “ão poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, conforme dispõe o inciso I do art. 21 do Decreto n.º 61.514/67.*

*O “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente” é, evidentemente, o preço de venda por atacado feita pelo mencionado estabelecimento, a terceiros, não interdependentes.*

*Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto (firma interdependente), o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, devendo, neste caso, ser observado o disposto no inciso II e §§ 4.º e 5.º do art. 21 do RIPI. (grifos não originais)*

O texto em destaque deixa claro que, diante da existência de estabelecimento atacadista exclusivo ou monopolista, o VTM “não poderá ser inferior ao preço de venda praticado pelo estabelecimento adquirente”, que, no caso em tela, correspondem aos preços por atacado praticados pelo estabelecimento atacadista interdependente da L'ORÉAL BRASIL.

Assim, agiu com acerto a fiscalização ao adotar as orientações exaradas no PN CST 89/1970, que trata da definição da apuração do VTM em mercado atacadista monopolista, em vez das explicitadas no PN CST 44/1981, que trata da determinação do VTM relativo à mercado atacadista formado por mais de um estabelecimento atacadista, conforme defendido pela recorrente.

Logo, em consonância com o entendimento exarado no referido PN CST 89/19, existindo no mercado atacadista do País único distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante de determinado produto, o VTM a ser utilizado pelo estabelecimento industrial, como base cálculo do IPI, deve ser apurado com base na média dos preços praticados pelo referido distribuidor exclusivo nas vendas por atacado do respectivo produto, conforme procedeu a fiscalização na atuação em apreço.

No mesmo sentido, o entendimento exarado na a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit 08/2012, cujos excertos pertinentes seguem transcritos:

*9. Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta ‘o mercado atacadista de determinado produto, como um todo’.*

*9.1. Agora, se ‘o mercado atacadista de determinado produto, como um todo’, possui um único vendedor, é inevitável que o*

*valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um 'mercado atacadista', possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.*

*9.2. Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, **e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.***

*10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao 'universo das vendas' a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o "mercado atacadista" de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010. (grifos não originais)*

Da leitura dos excertos extraídos da referida SCI, fica claro que ela apenas consolidou os entendimentos exarados nos PN CST 44/1981 e PN CST 89/1970, que tratam dos procedimentos de apuração VTM relativos ao mercado atacadista concorrencial e monopolista, respectivamente. Logo, fica demonstrado que os procedimentos de apuração do VTM são diferentes para cada uma das referidas modalidades de mercado atacadista.

Dessa forma, fica evidenciado a improcedência da alegação da recorrente de que a referida SCI introduziu novo critério jurídico, que implicava violação ao art. 146 do CTN, haja vista que, em relação ao mercado atacadista monopolista, ela apenas reafirmou entendimento exarado no PN CST 89/1970. Pela mesma razão, não há que se falar em afronta ao princípio da segurança jurídica.

De acordo o citado Parecer, uma vez caracterizado o mercado atacadista monopolista, como no caso em tela, não tem o menor sentido a restrição de praça comercial ao município de localização do estabelecimento industrial, como pretende a recorrente, pois, na prática, a aplicação de todo regramento legal instituído com o propósito de proteger o Erário contra manipulações indevidas nos preços dos produtos comercializados entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento atacadista interdependente, ficava na dependência da decisão das próprias pessoas jurídicas interdependentes, que se localizarem o estabelecimento atacadista monopolista em outro município diferente da localização estabelecimento industrial inviabiliza a aplicação do referido regramento legal antielisivo.

De fato, caso prevalecesse o entendimento limitado de praça comercial defendido pela recorrente, em relação os casos de distribuição exclusiva por estabelecimento atacadista interdependente, ficaria a cargo do próprio contribuinte criar as condições inviabilizadoras do cumprimento de uma norma de natureza cogente, com nítida finalidade de combater meios ilegítimos de economia tributária, mediante a manipulação da base de cálculo do IPI em transações entre pessoas jurídicas interdependentes. Em outros termos, a aplicação das normas sobre VTM ficaria na dependência da vontade do próprio contribuinte, que, mediante a simples transferência do estabelecimento atacadista interdependente exclusivo para outro município, inviabilizaria a aplicação de todo o regramento do VTM, como demonstrado anteriormente. **É tal decisão, embora aparentemente evidencie fins puramente econômico e**

operacional, segundo a realidade retratada nos autos, efetivamente ela representa criativo planejamento tributário, com evidente objetivo de reduzir a carga tributária, por meio da redução indevida da base de cálculo do IPI.

Pelas mesmas razões anteriormente aduzidas, também inviabilizaria a aplicação de todo regramento legal destinado a impedir a manipulação da base de cálculo do IPI, a adoção da definição de mercado atacadista defendido pela recorrente, cuja existência dependeria da presença, na mesma praça do remetente, de pelos dois estabelecimentos revendedores no atacado do correspondente produto, podendo um deles ser o próprio estabelecimento industrial. De fato, em relação ao mercado atacadista monopolista, não haveria mercado atacadista no País com a simples instalação do estabelecimento distribuidor exclusivo em outra localidade ou município diferente do estabelecimento industrial.

A análise criteriosa de situações desse jaez revela clara intenção de contornar as regras de apuração do valor tributável mínimo do IPI, por meio de artifícios com aparente fins de natureza econômica e operacional, mas que, na essência, inviabilizam a correta apuração da base de cálculo do IPI, transformando em letra morta todo regramento legal que trata da apuração do VTM. E, no caso em tela, ficou demonstrado nos autos que o resultado econômico obtido pelo grupo econômico L'OREAL, em decorrência da simples mudança da localização do estabelecimento atacadista interdependente, foi incrementado de forma significativa, basicamente, por meio da elevada economia tributária feita indevidamente a custa do Erário, especificamente, mediante a redução artificial da base de cálculo do IPI.

Essas foram as reais razões que motivaram adoção da definição de praça comercial adotada pela fiscalização. Logo, fica evidenciado que não tem menor a procedência a alegação da recorrente de que a fiscalização utilizou o recurso da analogia para proceder a autuação. No citado Termo de Verificação Fiscal, as referências a dispositivos da legislação trabalhistas e de direito urbanístico, no entender deste Redator, foram apresentadas apenas como exemplo, para demonstrar que o conceito de limitado de praça comercial adotado pela recorrente conflitava com aquele previsto nas referidas legislações e, portanto, não poderia ser utilizado no caso de mercado atacadista monopolista, como o praticado com os produtos fabricados pela recorrente, objeto da presente autuação.

Assim, diante da impossibilidade de adotar o critério alternativo de apuração da base cálculo do IPI, previsto no art. 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002, reveste-se de todo razoável e em consonância com as normas de proteção da base de cálculo do IPI a utilização, pela fiscalização, do VTM calculado com base no preço no atacado médio praticado pelo estabelecimento atacadista interdependente da L'ORÉAL BRASIL, localizado no município de Duque de Caxias, limítrofe com o município do Rio de Janeiro, onde se situa o estabelecimento industrial da recorrente, especialmente tendo em conta que ambos os municípios integram a mesma região metropolitana.

Além disso, por utilizar o único preço por atacado idôneo praticado na comercialização dos referidos produtos fabricados pela recorrente e objeto da presente autuação, certamente, trata-se de critério objetivo que está em perfeita consonância com o critério de apuração do VTM estabelecido no PN CST 89/1970 e na SCI Cosit 8/2012.

Por todas essas razões, entende este Redator, que, no caso em tela, agiu com acerto a fiscalização ao desconsiderar o VTM apurado pela recorrente, com base nos custos, nas despesas e na margem de lucro da recorrente, por se revelarem inapropriados, e utilizar como VTM o preço por atacado médio ponderado praticado pelo referido estabelecimento atacadista interdependente L'ORÉAL BRASIL, sem o valor do frete e do IPI.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por DOMINGOS DE SA FI LHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante dessa conclusão, fica afastada a pretensão da recorrente no sentido de que não fosse incluído, no cálculo do preço atacadista médio, as vendas realizadas para consumidores finais e para clientes fora da “praça comercial”.

Também por força de expressa vedação, determinada no art. 131, § 3º, do RIPI/2002, não há como ser acatado o pedido de dedução da base de cálculo do IPI dos supostos valores a título de descontos incondicionais.

Uma vez superadas as alegações de mérito suscitadas pela recorrente, passe-se a analisar alegação de decadência suscitada pela recorrente.

### **3) Da decadência do direito de lançar o IPI apurado no período de 1/1/2008 a 15/1/2008.**

Superada as razões de mérito suscitadas pela recorrente, cabe analisar a prejudicial de mérito atinente à decadência de parte do valor do crédito tributário lançado.

A recorrente alegou que não deveriam prosperar a cobrança das diferenças de IPI exigidas de ofício, relativamente ao período de apuração de 1/1/2008 a 15/1/2008, com base no argumento de que, por ser o IPI tributo sujeito a lançamento por homologação, como a ciência do auto de infração ocorreu em 16/1/2013, as referidas diferenças de crédito estavam alcançadas pela decadência.

Sem razão a recorrente, porque, não existe o período de apuração por ela mencionado. Com efeito, no ano da autuação, a recorrente estava sujeita a apuração mensal do IPI, que, em consonância com a legislação então vigente, tinha início no primeiro dia e término no último dia do mês. Assim, de acordo com o auto de auto de infração de fls. 1651/1662, no ano de 2008, o primeiro período de apuração teve início em 1/1/2008 e término em 31/1/2008.

Sabidamente, a apuração do saldo do IPI (saldo devedor ou credor) é feita por período de apuração (decenal, quinzenal ou mensal), nos termos do art. 369, VIII, c/c art. 399, ambos do RIPI/2002, a partir do confronto entre os valores dos débitos e dos créditos do imposto lançados na escrituração fiscal do contribuinte (Livro Registro de Apuração do IPI)

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

Assim, como no ano de 2008 a apuração era mensal, no mês de janeiro do referido ano o fato gerador do IPI somente ocorreu no dia 31/1/2008, termo inicial do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Logo, o prazo quinquenal de decadência do direito de lançar diferença de saldo devedor do IPI, referente ao mês janeiro de 2009, não paga ou confessada pelo contribuinte, somente se consumaria no dia 31/1/2013.

Em suma, somente no último dia do período de apuração, se apurado saldo devedor do imposto, tem início a contagem do prazo decadencial, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, se realizado pagamento antecipado do referido imposto; ou a partir do primeiro do exercício seguinte ao da apuração do referido imposto, nos termos do art. 173, I, do CTN, se não houve pagamento do imposto do correspondente período de apuração.

Esse entendimento foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, sob regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), conforme exposto no enunciado da ementa que segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou **nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetuou o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) - grifos não originais

Assim, por força do disposto no art. 62-A<sup>1</sup> do Regimento Interno deste Conselho, aqui se aplica o entendimento explicitado no âmbito do referido julgamento.

No caso em tela, não há controvérsia quanto ao fato de que houve pagamento antecipado de parte do saldo devedor do IPI apurado no período de 1/1/2008 a 31/1/2008, logo

<sup>1</sup> "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF." MANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

referido prazo decadencial teve início no dia 31/1/2008, data da ocorrência do fato gerador. Assim, como a ciência do auto de infração ocorreu no dia 16/1/2013, indubitavelmente, a conclusão da autuação ocorreu antes que completasse o prazo de quinquenal, estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, antes de 31/1/2013.

Dessa forma, fica demonstrado que não houve a alegada decadência.

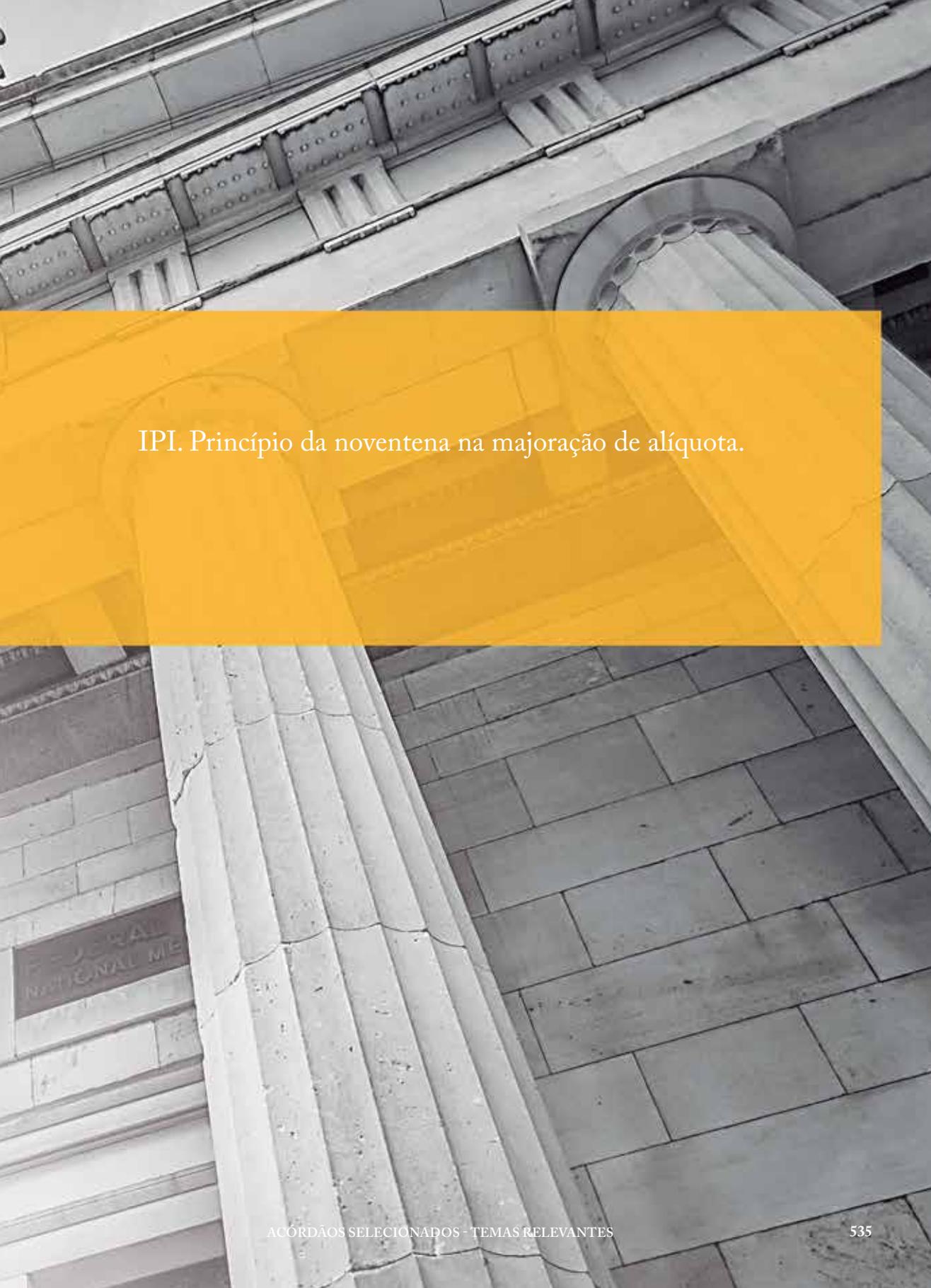
#### **4) Da conclusão.**

Por todo o exposto, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento





IPI. Princípio da noventena na majoração de alíquota.





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

**Processo nº** 18088.000662/2010-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-002.447 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2017  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS-IPI  
**Recorrente** ELECTROLUX DO BRASIL SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS-IPI

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/12/2006

MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA DO IPI, MEDIANTE DECRETO.  
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NOVENTENA.

A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea c da Constituição Federal. Aplica-se ao caso, até o período de 22/12/2006.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS.  
REQUISITOS.

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006

No caso de restituição/compensação de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, a lei exige do requerente a demonstração de ter ele assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a repetir o indébito. Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Houve sustentação oral pela patrono da Recorrente.

*(assinado digitalmente)*

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, José Luiz Feistauer de Oliveira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo. Ausência justificada de Charles Mayer de Castro Souza.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP.

*Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:*

*Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/42 por falta de recolhimento do IPI, tanto pela saída de produtos com erro de alíquota (item 1), como pelo indevido aproveitamento de créditos decorrentes de irregular compensação do IPI indevidamente destacado em nota fiscal de venda, sem autorização do adquirente que arcou com o ônus financeiro do tributo.*

*Segundo a descrição dos fatos, lavrada a termo pela fiscalização (fls. 06/29), devidamente intimado a justificar as saídas sem destaque do IPI e o creditamento, mediante nota fiscal de entrada, do imposto que indevidamente destacou, a fiscalizada respondeu que não destacou o IPI, pois por ser este imposto sujeito à anterioridade nonagesimal, no período em questão, ainda não seria aplicável o aumento de 0% para 20% previsto no Decreto nº 5.905/2006.*

*Quanto ao creditamento, argüiu entender desnecessária a autorização dos adquirentes para estornar débitos indevidos e recuperação de créditos sobre garantia.*

*Diante disso, sob o fundamento da Nota Cosit nº 84/2006 e do Parecer PGFN/CAT nº 690/2006, que dispõe sobre a não aplicabilidade da anterioridade nonagesimal no caso de majoração de alíquotas do IPI mediante decreto, e pelo disposto no artigo 166 do CTN, que trata do repasse do ônus financeiro do IPI, para fins de restituição, foi constituído, mediante regular lançamento de ofício, o crédito tributário montante em R\$ 49.245.059,63, nele inclusos os juros de mora e a multa de ofício.*

*Tempestivamente, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 895/914 defendendo, em síntese, que, tanto a Nota Cosit nº 84/2006, como o Parecer PGFN/CAT nº 690/2006, não poderiam ser interpretados literalmente, sob pena de inconstitucionalidade, sendo que, inclusive pelo entendimento do STF, admitir-se que apenas a elevação de alíquota por lei sujeita-se à noventena e não o aumento por decreto, acarretaria, na prática, não existir casos de aumento de alíquotas sujeitos à “anterioridade nonagesimal”, ademais, como o ato da majoração não teria sido motivado e/ou justificado, o mesmo seria inconstitucional, pois contrário ao art. 153, § 1º da Constituição Federal, sendo que a própria Nota Cosit nº 84/2006, vedaria o aumento de alíquota para fins meramente arrecadatórios.*

*Com relação ao item 2 da autuação, reitera que não há necessidade de declaração ou autorização dos adquirentes, em razão destes não serem contribuintes do IPI, portanto sem condições de escriturar e aproveitar o crédito do imposto destacado nas notas fiscais.*

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/RPO nº 14-30.576, de 24/08/2010, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, cuja ementa dispõe, *verbis*:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/05/2006, 01/09/2006 a 31/12/2006*

**ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

*Argüições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.*

**RESTITUIÇÃO.**

*A restituição dos tributos que comportam transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Pelo visto, o julgamento de primeira instância considerou o lançamento procedente.

Regularmente cientificado do Acórdão proferido, o Contribuinte, tempestivamente, protocolizou o Recurso Voluntário, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

Sustenta:

*i) A Recorrente, ao tratar da aplicação do art. 150, III, "c", da Constituição ao caso concreto, não pleiteou a inconstitucionalidade do Decreto n. 5.906/06. O que contestou foi o fundamento aduzido pela Fiscalização para considerar que ele que teria aplicação desde o dia de sua publicação (22.09.06). Ao contrário do que entende a Fiscalização, para a Recorrente, tal diploma normativo passou a ser aplicável após 90 dias contados da sua publicação. A contestação foi feita ao lançamento de ofício e não ao ato normativo. Assim, não há se que falar em vedação para que as autoridades administrativas examinem o argumento exposto;*

*ii) A "anterioridade nonagesimal" prevista no art. 150, III, "c", da Constituição Federal aplica-se ao aumento da alíquota de IPI por decreto, uma vez que, nessa situação, o ato praticado pelo Poder Executivo por delegação constitucional serve aos mesmos fins que a lei, inovando a ordem jurídica;*

*iii) O aumento da alíquota do IPI de zero para 20% feito pelo Decreto n. 5.905/06 para o produto classificado na posição fiscal NCM 8450.20.90 não tem fundamento em finalidade extrafiscal (política econômica governamental ou correção de distorções). Trata-se de medida com o objetivo único de aumentar a arrecadação, o que a torna ilegítima, por não atender aos pressupostos do art. 4º do Decreto-Lei n. 1.199/71;*  
*e*

*iv) exigência de declaração nos moldes do art. 166 do CTN é inaplicável no caso de recuperação de créditos lançados na escrita fiscal, tal como se tem na hipótese em análise.*

O processo foi redistribuído a esta Conselheira, de forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM, Relator

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração com a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com as seguintes infrações: i) deixado de recolher o imposto no período em discussão nas saídas de produtos classificados na posição fiscal NCM 84.50.2090 (máquinas de lavar roupa, mesmo com dispositivo de secagem, com capacidade superior a 10

kg, em peso de roupa seca), pela saída dos produtos com erro de alíquota; e ii) indevido aproveitamento de créditos decorrentes de irregular creditamento e restituição do IPI indevidamente destacado em nota fiscal de venda, sem autorização do adquirente que arcou com o ônus financeiro do tributo.

Registre-se que segundo a descrição dos fatos do Termo de Fiscalização, devidamente intimado a justificar as saídas sem destaque do IPI e o creditamento, mediante nota fiscal de entrada, do imposto que indevidamente destacou, a empresa respondeu que não destacou o IPI, pois por ser este imposto sujeito à anterioridade nonagesimal, no período em questão, e que ainda não seria aplicável o aumento de 0% para 20% previsto no Decreto nº 5.905/2006 e quanto ao creditamento, arguiu entender desnecessária a autorização dos adquirentes para estornar débitos indevidos (NF emitidas para áreas destinadas para áreas incentivadas) e recuperação de créditos sobre garantia (recuperação de IPI sobre garantia).

Então, duas questões estão em discussão.

#### **D) ELEVAÇÃO DE ALÍQUOTA DO IPI, MEDIANTE DECRETO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NOVENTENA**

Quanto ao **primeiro item**, diante do fundamento da Nota Cosit nº 84/2006 e do Parecer PGFN/CAT nº 690/2006, que dispõem sobre a não aplicabilidade da anterioridade nonagesimal no caso de majoração de alíquotas do IPI mediante decreto, a Recorrente foi autuada, tendo em vista restabelecimento de majoração de alíquota do IPI e portanto, ocasionando falta de recolhimento.

A discussão girará em torno da vigência e eficácia da aplicação da norma.

Cumprе ressaltar que o Princípio da Anterioridade da Legislação Tributária, veiculado no art. 150, inciso III, “b” da Constituição Federal-CF/88, significa dizer que nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

O § 1º do artigo 150 da CF, entretanto, estabelece uma ressalva a esse princípio, estabelecendo que o Princípio da Anterioridade não se aplica ao IPI. Assim, o legislador pode estabelecer aumento do IPI no curso do mesmo exercício financeiro. Isso significa que tais aumentos tornam-se exigíveis com a publicação da respectiva lei ou decreto, ou ato normativo equivalente. Logo, o IPI foi contemplado pela exceção ao princípio da Anterioridade.

Destaque-se a Emenda Constitucional-EC nº 42/2003, que acrescentou a alínea c ao artigo 150, inciso III da CF/1988, estabelecendo que *os tributos não poderão ser cobrados antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*.

O legislador ao estender o princípio da Noventena para a maioria dos tributos, não exceuou o IPI, que passou a ser o único dos impostos ditos reguladores cujos efeitos das majorações porventura realizadas estão sujeitos a prazo (noventena).

Então, a partir da EC nº 42/2003, em homenagem ao princípio da não surpresa, anterioridade (anual ou do exercício) e noventena (anterioridade nonagesimal) passaram a ser, em regra, cumulativamente exigíveis.

Ao caso em discussão, o Decreto de nº 5.905/06, de 22/09/2006 (data de sua publicação), em seu art. 4º, estabelece o dia de sua publicação como data para que as modificações entrassem em vigor. Ou seja, a fiscalização entendeu que alteração de alíquota do IPI só deveria respeitar o prazo nonagesimal caso a mesma seja instituída por meio de Lei. Assim, concluiu, se a alíquota foi alterada por Decreto, sua aplicação deveria ser imediata, portanto, não deveria haver a limitação de 90 (noventa) dias, devendo a medida ter validade e eficácia imediata.

No entanto, o entendimento do Supremo Tribunal Federal-STF, quando apreciou pedido liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade-ADI nº 4.661, ajuizada pelo Partido dos Democratas (DEM), (majoração do IPI para automóveis importados, através de Decreto), suspendendo a vigência imediata do Decreto que majorou o IPI e determinou que seus efeitos só fossem aplicados após 90 (noventa) dias de sua publicação.

É o que podemos constatar, nos termos abaixo:

*Tributo-IPI-Alíquota-Majoração-Exigibilidade- A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo-art. 153, § 1º-submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea c da Constituição Federal (Rel. Ministro Marco Aurélio)*

Então, chega-se à conclusão, que para a vigência do Decreto de nº 5.905/06, para aplicar os efeitos da norma, conforme seu art. 4º, seria o mesmo que desrespeitar à anterioridade nonagesimal, contrariando a posição do STF (ADI 4.661), visto acima.

Analisando os Princípios da Anterioridade e da Noventena, verifica-se que o IPI não se sujeita à Anterioridade, mas se sujeita à Noventena.

Portanto, aplicando o Decreto nº 5.905/06 na data de sua publicação, seria o equivalente a desobedecer o texto constitucional, por conta do ADI 4.661. Enfim, a majoração do IPI, com efeitos imediatos, vai de encontro aos preceitos constitucionais, conforme o que dispõe o art. 150, inc. III, c da Constituição Federal-CF.

Ressalte-se, por fim, que o Auto de Infração baseou-se na orientação emanada pelo Parecer PGFN/CAT nº 690/06, no entanto, os Pareceres posteriores da própria PGFN/CAT, os de nºs 931/2012, 1824/2013 e 2075/2014, dispõem posição já alinhada ao novo posicionamento do STF, conforme trecho reproduzido abaixo, por exemplo o Parecer 690:

.....

*6- No entanto, quanto à majoração de alíquotas por decreto do Executivo em relação às anteriormente fixadas também em decreto, muito embora essa PGFN entenda (faz referência ao Parecer PGFN/CAT nº 690/2006), - e sempre tenha defendido - que a majoração de alíquotas do IPI não está condicionada à limitação ao poder de tributar imposta pela anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, da CF, visto que esse direito fundamental do contribuinte já é plenamente resguardado pela existência de lei prévia que contém os tais parâmetros mínimo e máximo de alíquotas, e também porque entendemos que a própria Constituição Federal, no § 1º do art. 150 e no § 1º do art. 153, excepciona a manipulação de alíquotas do IPI do*

*cumprimento do princípio da anterioridade, o fato novo é que essa tese fazendária restou recentemente vencida em julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.661/DF pelo Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, ocorrido em 20.10.2011.*

*7. Em consequência, para estar alinhada ao novo posicionamento do STF, qualquer majoração de alíquota do IPI, incidente sobre qualquer produto, pretendida pelo Poder Executivo (e, portanto, via decreto e comportada nos limites de manipulação de alíquotas previamente permitidos por lei ao Executivo com fulcro na Constituição) somente poderá produzir efeitos noventa dias após a publicação do decreto, sob pena de ser decretada a inconstitucionalidade desse ato ou sob pena de a sua aplicação ser postergada, a exemplo do que ocorreu com o Decreto nº 7.567, de 15 de setembro de 2011. Na prática, a função extrafiscal do tributo fica sobremaneira comprometida.*

.....

Em sendo assim, neste **item 1**, não há como sustentar o Auto de Infração, logo, dou provimento ao recurso voluntário, para que a majoração da alíquota do IPI, mediante Decreto nº 5.905/06, submeta-se, portanto, ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, inc III, alínea "c" da CF até o período de apuração de 22/12/2006. Portanto, começaria incidir a aplicação do decreto em comento, a partir de **23/12/2006**.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, no seu item 001, à e-fl 8, o período abrangido do Auto de Infração-AI estaria todo excluído, conforme exposto já, segundo se observa abaixo:

*Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial promovido a saída de produto(s) tributado(s), com falta, insuficiência de lançamento de imposto, por erro de alíquota, em relação ao(s) produto(s) da classificação fiscal 8450.20.90, para o período compreendido entre 22/09/2006 a 22/12/2006, conforme relato contido no TERMO DE DESCRIÇÃO COMPLEMENTAR DETALHADA DOS FATOS em anexo.(grifei)*

Como se verifica, o período arrolado no AI abrange todo o período excluído (até 22/12/2006).

A relação das notas fiscais encontra-se às e-fls 571 a 606 e 610 a 643.

## CONCLUSÃO DO ITEM I

Pelo exposto, neste item, dá-se provimento ao recurso voluntário, tendo em vista a descrição dos fatos e enquadramento legal do AI, quando expõe que o lançamento de imposto, por erro de alíquota, em relação ao(s) produto(s) da classificação fiscal 8450.20.90, engloba o período entre 22/09/2006 a 22/12/2006, período que deve ser respeitado, por conta do prazo nonagesimal, pela não aplicação do Decreto de nº 5.905/06.

## II) INDEVIDO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE IRREGULAR CREDITAMENTO E RESTITUIÇÃO DO IPI INDEVIDAMENTE DESTACADO EM NOTA

**FISCAL DE VENDA, SEM AUTORIZAÇÃO DO ADQUIRENTE QUE ARCOU COM O ÔNUS FINANCEIRO DO TRIBUTO.**

Quanto ao **item segundo**, em relação ao creditamento, arguiu, apenas, a empresa entender desnecessária a autorização dos adquirentes para estornar débitos indevidos e recuperação de créditos sobre garantia, enfim, que não se aplica a exigência de declaração nos moldes do art. 166 do CTN.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, no seu item 002, à e-fl 9, discorre:

*O estabelecimento industrial ou equiparado recolheu a menor o imposto, por se utilizar de créditos indevidos, e após a reconstituição de escrita permanece com saldo credor, conforme TERMO DE DESCRIÇÃO COMPLEMENTAR DETALHADA DOS FATOS, em anexo.*

Nº NF	EMISSÃO	CFOP	VLR IPI CREDITADO	PERÍODO	GLOSA EFETUADA DO IPI	DADOS ADICIONAIS
227869	03/05/2006	1949	147.615,00	mai/06	147.615,00	ESTORNO DEBITO NOTAS EMITIDAS P/AREAS INCENTIVADAS 2006
226304	25/04/2006	1949	288.895,05	abr/06	288.895,05	RECUPERAÇÃO CRÉDITO IPI SOBRE GARANTIA (2001 A 2006)

A fiscalização observa que:

.....

*a legislação é clara no tocante ao IPI, que por se tratar de tributo indireto, encontra-se acobertado pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional:*

*Art. 166 -A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

.....

Foi solicitada à Recorrente a apresentar para os valores creditados de IPI (notas fiscais de entradas) mencionadas acima, as competentes cartas/declarações dos clientes/destinatários declarando/informando que não se creditaram do IPI destacado a maior nas notas fiscal de saídas encaminhadas aos mesmos, o que não foi atendido.

Como se observa, quando da resposta ao Termo da fiscalização, a empresa responde (e-fl.18):

*com relação as notas fiscais 227.869 e 226.304 (fls.332-e 337), não possuía cartas/declarações dos clientes/destinatários declarando/informando que não se creditaram do IPI destacado a maior nas notas fiscal de saídas encaminhadas aos mesmos, por entender que não se "afiguravam necessárias ou obrigatórias para creditamento do IPI (ESTORNO DEBITO NOTAS EMITIDAS P/AREAS INCENTIVADAS 2006 e RECUPERAÇÃO CRÉDITO IPI SOBRE GARANTIA de 2001 A 2006).*

*Ainda, manifestou sobre a inaplicabilidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional.*

Bem como conclui a fiscalização:

*E mais, o contribuinte sequer logrou comprovar que não houve creditamento pelo(s) clientes(s) da mercadoria, quanto mais a não cobrança em nota fiscal/fatura deste tributo.*

Em sede de recurso voluntário, a recorrente argumenta que:

.....

*Em impugnação, a Recorrente apontou que, após uma revisão do IPI constante de suas notas fiscais, verificou que em algumas operações houve o destaque do imposto quando, na realidade, tais transações não são seriam tributadas. Por esse motivo, a fim de aproveitar os valores indevidamente destacados, estornou tais débitos por meio do lançamento de créditos de IPI em sua escrita fiscal.*

*Contudo, a Fiscalização considerou o procedimento ilegítimo, sob o argumento de que, para que houvesse o estorno do débito e lançamento do crédito, seria imprescindível que fossem obtidas declarações dos destinatários dos produtos atestando que não se creditaram do IPI destacado nas notas, por força do disposto no art. 166 do CTN.*

*Como a Recorrente informou não ter tais declarações, a Fiscalização glosou os créditos de que ora se trata.*

Primeiramente deve-se esclarecer que o IPI é tributo indireto, em que existe a presunção do repasse, ao consumidor final, dos tributos pagos pelo contribuinte de direito.

Então, faço as minhas palavras, os argumentos da decisão *a quo*, nesse sentido, quando menciona, nos termos abaixo:

*Com efeito, a impugnante emitiu uma nota fiscal em favor de pessoa jurídica com indevido destaque do IPI, sendo que não cancelou o documento erroneamente emitido.*

*O RIPI/2002, em vigor na ocasião, no artigo 178 (outros créditos) não admitia o creditamento efetuado pelo contribuinte e o art. 207 só permitia a compensação, independentemente de requerimento, nos casos de pagamento a maior previstos no artigo 165 do CTN, desde que o sujeito passivo comprovasse o pagamento indevido (parágrafo 2º do citado artigo).*

*Não há dúvida nos autos de que a impugnante transferiu o encargo financeiro para o adquirente, ou seja, recebeu, por ocasião do pagamento de seus produtos, o valor relativo ao imposto indevido.*

*Por conseguinte, indevido é o indigitado creditamento e a restituição só será possível mediante expressa autorização do terceiro para quem foi transferido o encargo, sendo que, tratando-se de pessoa jurídica, esta condição independe do adquirente ser contribuinte do IPI*

Portanto, o Código Tributário Nacional-CTN exige que, no caso de restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, o requerente demonstre ter assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a repetir o indébito.

No caso é incontroverso que houve a transferência do encargo, visto que o imposto fora destacado nas notas de vendas. Assim, resta a segunda opção qual seja, a demonstração de que a empresa estava expressamente autorizada pelos adquirentes dos produtos (terceiros a quem foi transferido o encargo do imposto) a repetir o indébito.

Existem requisitos a serem observados, ou seja, condições estabelecidas no art. 166 do CTN para fazer jus à repetição do indébito.

*Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Não atendidas as condições supra, não há como restituir/compensar o imposto, enfim, logo, não há como deferir a repetição pretendida pela Recorrente.

Tanto o CARF quantos os nossos tribunais superiores têm jurisprudência de se exigir a comprovação do contribuinte de não ter transferido o encargo financeiro ao distribuidor.

O STF editou súmula que fica clara a possibilidade de se analisar o fato de quem realmente suportou o encargo financeiro.

*Súmula 546 do STF:*

*Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.*

Na mesma linha de entendimento, destaco o acórdão da CSRF, conforme ementa a seguir transcrito, na parte que interessa ao caso:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Período de apuração: 01/02/1992 a 30/08/1995  
Restituição de Tributos Indiretos -Requisitos.  
No caso de restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, a lei exige do requerente a demonstração de ter ele assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a repetir o indébito.  
Recurso Especial do Procurador conhecido e provido em parte.  
(acórdão 9303-002.141, de 17/10/2012)*

Em sendo assim, nega-se provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

## **CONCLUSÃO DO ITEM II**

Pelo exposto, neste item, nego provimento ao recurso voluntário, pois depreende-se que da documentação em referência, a mesma não foi suficiente para comprovar o direito à restituição, da empresa ter haver assumido o encargo financeiro, inerente ao IPI, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, tenha, sequer apresentado a autorização dos adquirentes/distribuidores para estornar débitos indevidos e recuperação de créditos, nos termos do art. 166 do CTN, condição *sine qua non* para ter direito à restituição/compensação.

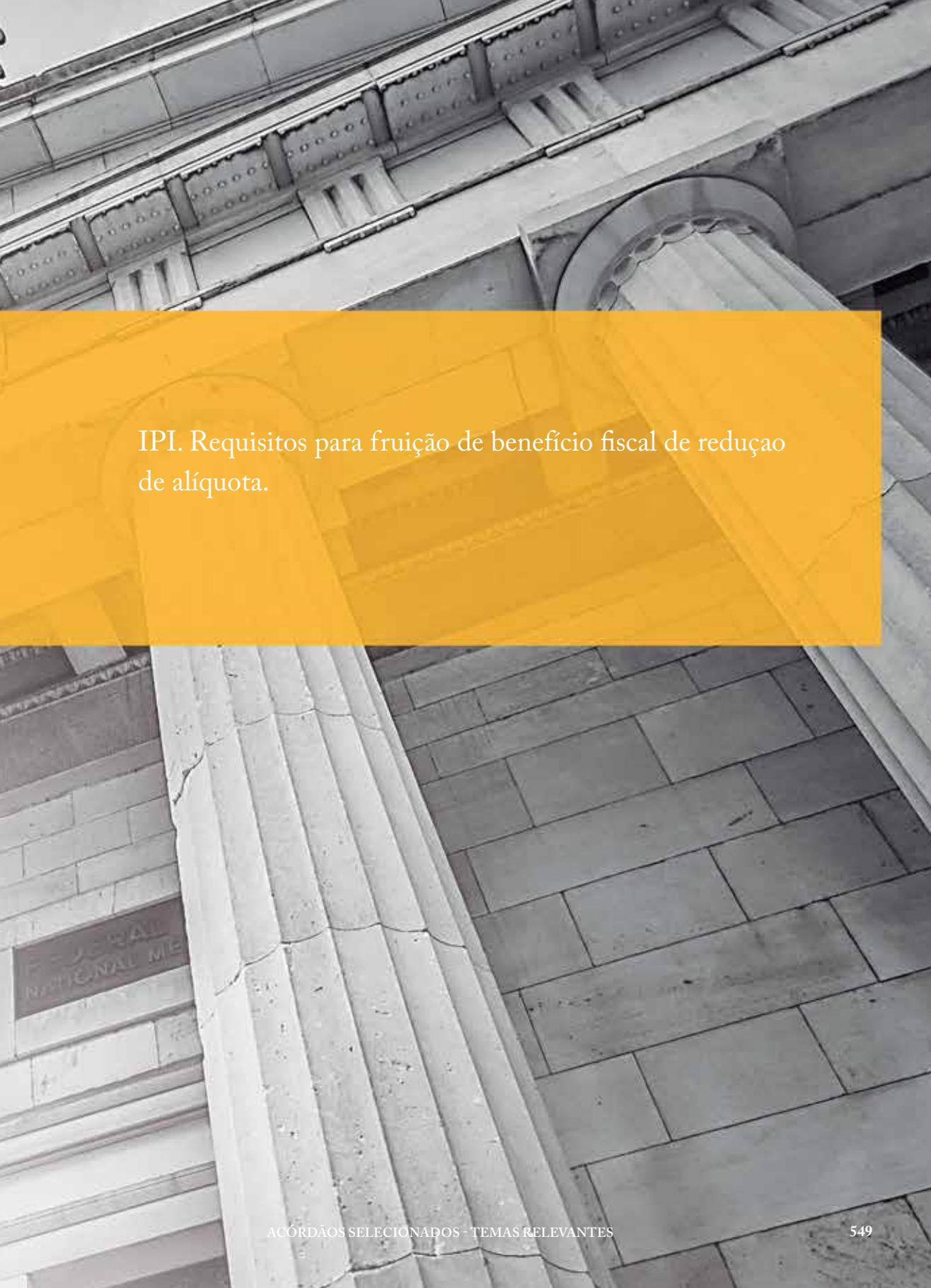
## **CONCLUSÃO FINAL**

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao presente recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

*(assinado digitalmente)*

MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM





IPI. Requisitos para fruição de benefício fiscal de redução de alíquota.





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

**Processo nº** 19647.000601/2009-91  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3801-004.400 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 15 de outubro de 2014  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI  
**Recorrente** PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REF DO NORDESTE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 20/08/2008 a 01/06/2010

**IPI. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. BENEFÍCIO FISCAL. COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS.**

A redução de alíquota de IPI em operação tributada por este imposto caracteriza benefício fiscal, cuja concessão ou reconhecimento se condiciona à comprovação pela contribuinte da quitação de tributos e contribuições federais, o que se aplica a cada operação beneficiada com a redução.

**BENEFÍCIO FISCAL. CONCESSÃO E RECONHECIMENTO. ATO DECLARATÓRIO.**

O Ato Declaratório Executivo configura ato administrativo legítimo para a Administração Tributária Federal constituir ou terminar situações individuais de reconhecimento de redução de alíquota de imposto.

**BENEFÍCIO FISCAL. CONCESSÃO E RECONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DA QUITAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. VERIFICAÇÃO. ATIVIDADE VINCULADA.**

É vinculada a atividade da Administração Tributária de verificação do atendimento pela contribuinte da comprovação de quitação de tributos federais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento parcial ao recurso. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro

Processo nº 19647.000601/2009-91  
Acórdão n.º 3801-004.400

S3-TE01  
Fl. 3

Paulo Sérgio Celani. Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Daiane Ambrosino, OAB/SP 294.123.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relatora.

(assinado digitalmente)

Paulo Sérgio Celani - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Marcos Antônio Borges, Paulo Sérgio Celani, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Recife, abaixo transcrito:

*A empresa Primo Schincariol Ind de Cerv e Refrig do Nordeste S/A solicitou que a DRF/REC encaminhasse ao Coordenador – Geral COSIT, pedido de habilitação para usufruir a redução do IPI incidente sobre refrigerante classificado no código 2202.10.00 da TIPI.*

*A referida redução de alíquota foi instituída pelo Decreto 75.659, de 1975 (TIPI/75), e foi norma reproduzida nas TIPI's posteriores, estando vigente ainda hoje (TIPI/2012). Na época do protocolo da solicitação, o contribuinte baseou seu pedido no inciso I do art.65 do RIPI/2006 (Decreto 4.544/06):*

*“Art.65. Haverá redução:*

*I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (211) e NC (221) da TIPI , que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, quanto ao*

*cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício;*

*Nota Complementar (NC) da TIPI (Decreto nº 6.006, de 2006)*

*NC (221) Ficam reduzidas de cinqüenta por cento as alíquotas do IPI relativos aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.*

*Conforme verificado pela repartição fiscal de origem, ao regular o tema, o Decreto 75.808, de 2 de junho de 1975, incluiu na tabela (TIPI) o "ex" relativo aos refrigerantes, refrescos e néctares que contiverem suco de fruta, de acordo com os padrões fixados pelo Ministério da Agricultura, e que possuíam "Certificados de Registro" expedido pelo órgão competente daquele Ministério. Reduzindo em 50% a alíquota do IPI.*

*Além disso, o referido Decreto 75.008/75 assim determinou nos seus artigos 2º e 3º:*

*"Art.2º. A redução de alíquota conferida pelo art.1º do Decreto número 75.659, de 25 de abril de 1975, relativas a bebidas incluídas no destaque constante no Anexo a que se refere o artigo anterior, será declarada pela Secretaria da Receita Federal, em cada caso, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura quanto à conformidade do produto com as características exigidas nos padrões de identidade e qualidade estabelecidas pelo Decreto número 73.267, de 6 de dezembro de 1973, e pelos atos complementares baixados por aquele Ministério.*

*Art.3º. Os Ministérios da Fazenda e Agricultura expedirão as normas complementares necessárias à execução do disposto neste Decreto.*

*Veio, então, a Portaria Interministerial MF/MA nº 113, de 04 de março de 1977, determinando aos interessados na fruição do benefício fiscal requerer ao Coordenador Geral do Sistema de Tributação da SRF (atual COSIT), informando os elementos nela indicados, isto é, (i) identificação do requerente, (ii) identificação do produto para o qual se requer o reconhecimento da redução de alíquota e, (iii) o número do Certificado de Registro do Produto, expedido pelo órgão competente do Ministério da Agricultura.*

*Conforme relatado, no Parecer SEORT/RECIFE/2011, segundo o procedimento previsto, coube à unidade local da Receita Federal após formalizar o processo, informar sobre os antecedentes fiscais da requerente e encaminhá-lo ao Ministério da Agricultura (MA).*

*A DRF/REC encaminhou este processo ao Serviço de Inspeção Vegetal (SIV), da Delegacia do Ministério da Agricultura,*

*Pecuária e Abastecimento – MAPA em Recife/PE, para verificação do cumprimento dos requisitos previstos para o reconhecimento da redução pleiteada.*

*Depois de realizados os procedimentos sob a alçada do MAPA, que culminaram com a concessão do Certificado de Registro dos Produtos: Preparado Líquido para Refrigerante de Guaraná (Scain Guaraná), Registro PE05896000606, Preparado Líquido para Refrigerante de Laranja (Schin Laranja), Registro PE05896000584, Preparado Líquido para Refrigerante de Cola (Scain Cola), Registro PE05896000614e Preparado Líquido para Refrigerante de Limão (Schin Limão), Registro PE05896000592, o processo retornou à unidade da Receita Federal para encaminhamento à COSIT.*

*No entanto, pela Portaria nº 2, de 12 de setembro de 1995, o Coordenador da COSIT, delegou essa competência às elegacias da Receita Federal para apreciarem os pleitos referentes ao reconhecimento dessa redução de alíquota, e providenciar, se for o caso, a expedição do pertinente Ato Declaratório.*

*A repartição fiscal de origem informou no processo, no Parecer SEORT/RECIFE/2011, que em consulta aos sistemas de controle da RFB, em 22.07.2011, constatou que a requerente possui débitos em cobrança no SIEF, além de constar como inadimplente no CADIN, por débitos junto à PFN. Informou que a necessidade dessa análise de antecedentes fiscais decorre da Lei 9.069/95, a qual determina no seu art. 60, que qualquer reconhecimento de benefício fiscal relativo a tributo administrado pela Receita Federal fica condicionado à comprovação, pelo contribuinte, da quitação respectiva.*

*Por outro lado, verificou-se no sistema CNPJ, que a situação cadastral da requerente era de empresa baixada desde 01/06/2010, por incorporação à empresa PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REFRIG S/A – CNPJ 50.221.019/000136 .*

*A repartição fiscal de origem observou que o Decreto 7.212/2010 (RIP), no seu art. 176, caput e inciso I, prevê a transferência, por sucessão, de benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições à pessoa jurídica que vier a ser incorporada, mediante requerimento da incorporadora, e desde que observados os limites e condições fixados na legislação que instituiu o benefício, em especial quanto aos aspectos vinculados ao tipo de atividade e de produto. (Grifos meus). Mas, o supracitado Parecer SEORT/RECIFE/2011 entendeu que a interessada perdeu a legitimidade para requerer, porque a partir de sua baixa tornou-se inexistente, e a sucessora não havia se habilitado no processo, que caso a sucessora ainda desejasse a habilitação poderia requere-la em nome próprio.*

*Concluiu-se, no entanto, que a procuração da empresa ao representante legal que encaminhou o pedido se encontrava vencida, e como a representada havia sido extinta não seria possível sua renovação.*

*Recomendou-se assim ao Sr. Delegado da DRF/REC que declarasse extinto o processo com base no art.52 da Lei 9.784/99, porque a finalidade ou o objeto da decisão ter-se-ia tornado impossível, inútil ou prejudicado pelo fato superveniente da extinção da empresa requerente.*

*A decisão da DRF/REC, com base no Parecer SEORT/RECIFE/2011, foi por declarar EXTINTO O PROCESSO DE SOLICITAÇÃO DE HABILITAÇÃO da pessoa jurídica PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REFRIG DO NORDESTE S/A – CNPJ 01.278.018/000384.*

*Cientificou-se a empresa sucessora dessa decisão, (...), facultando-lhe o direito de interpor recurso no prazo de 10 (dez) dias, contado da ciência do Despacho Decisório, a ser protocolizado na DRF/Recife/PE, nos termos do art.59 da Lei 9.784/99.*

*A sucessora PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REFRIG S/A, protocolou seu recurso contra o despacho decisório, na DRF/REC, (...), podendo ser assim sintetizadas as razões essenciais de contestação:*

- 1. A PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REFRIG DO NORDESTES/A solicitou habilitação para usufruir da redução da alíquota do IPI sobre os refrigerantes SCHIN GUARANÁ, SCHIN LARANJA, SCHIN COLA E SCHIN LIMÃO, nos termos do RIPI, art. 65, 1º/c a NC 221(da TIPI).*
- 2. Importante esclarecer que a pretensão se alicerçou na NC 221(TIPI) e na declaração expedida pela Coordenação de Inspeção Vegetal do MA. Ao analisar o pedido, a Receita Federal em Recife decidiu extinguir o processo, alegando inexistência da parte solicitante, em razão de sua incorporação pela ora recorrente, sem que esta tivesse se habilitado, apresentando novo requerimento neste mesmo processo.*
- 3. Ainda que a ora recorrente não tenha se habilitado no presente processo, é imperioso reconhecer que a até a data de incorporação (01.06.2010), a redução de alíquota de IPI era devida à empresa incorporada PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REFRIG DO NORDESTE. Observe-se que até 01.06.2010 o CNPJ da referida incorporada estava em plena atividade, e somente foi baixado nessa data.*
- 4. Assim, considerando-se que os requisitos estavam presentes, desde o momento da solicitação pela empresa (só posteriormente) incorporada, e que até 01/06/2010 a referida empresa estava em plena atividade, não restam dúvidas de que até tal data a redução de alíquota de IPI lhe era devida.*
- 5. Frisa-se que a solicitação foi devidamente instruída com cópia do registro do produto no MA, o qual atestou que o produto em questão atende aos padrões de identidade e qualidade exigidos. Não havendo qualquer óbice para se negar o reconhecimento da redução de alíquota de IPI até 01/06/2010.*

6. Importa, ainda, consignar, que a regularidade fiscal não é condição para a concessão da redução de alíquota de IPI requerida. O art. 60 da Lei 9.069/95 aplica-se quando da concessão de benefício fiscal, o que não é o caso da redução de alíquota do IPI, pois é tratamento objetivamente atribuído a um determinado produto que preenche os requisitos estabelecidos na NC 221 da TIPI. Os requisitos exigidos na NC 221 da TIPI foram cumpridos conforme exposto mais acima.

Ante o exposto pede que seja provido seu recurso, para que seja deferido o pedido de redução de alíquota do IPI incidente sobre os refrigerantes SCHIN GUARANÁ, SCHIN LARANJA, SCHIN COLA E SCHIN LIMÃO, desde a data dos respectivos registros efetuados pelo MAPA e até 01/06/2010, à empresa PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REFRIG DONORDESTE S/A.

Analisando o litígio, a DRJ-Recife por unanimidade de votos, preliminarmente, reconheceu a sua competência para apreciar a matéria e, no mérito, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, para declarar que remanesce o processo, mas negou provimento ao direito pleiteado por persistir sem comprovação a regularidade fiscal da manifestante, conforme ementa abaixo transcrita:

*NORMAS PROCESSUAIS. RITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. COMPETÊNCIA DA DRJ. PROCESSO SANEADO.*

*Embora a decisão recorrida haja intimado a interessada a apresentar recurso, nos termos do art.56 da Lei nº 9.784/96 (LGPAF), no prazo de dez dias, com base no rito da referida Lei Geral, a repartição de origem procedeu de modo saneador ao encaminhar o recurso à DRJ. É a DRJ que possui competência para apreciar, segundo o rito do Decreto nº 70.235/72, procedimento que busca o reconhecimento do benefício de redução da alíquota de tributos administrados pela RFB, conforme previsto no inciso IV do art.233 da Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012 (Regimento Interno da RFB).*

*HABILITAÇÃO PARA FRUIÇÃO DE REDUÇÃO DO IPI.*

*Houve certificação, por parte do Ministério da Agricultura e Abastecimento (MAPA), quanto aos padrões de identidade e qualidade do produto, e de seu respectivo registro, reconhecendo à interessada, incorporada no curso do processo, a satisfação desses requisitos legalmente exigidos para a fruição do benefício fiscal especificado.*

*DIREITO À REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DO IPI. SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO.*

*Trata-se de pedido de reconhecimento do direito à redução da alíquota de IPI, prevista na NC 221 da TIPI/2006, mediante o cumprimento dos requisitos legais para a fruição do benefício fiscal. Depois de reconhecido, esse direito é passível de transferência à empresa sucessora (incorporadora) mediante*

*habilitação no processo. Por economia processual, a repartição*

*fiscal de origem poderia e deveria ter solicitado a habilitação da sucessora no âmbito deste mesmo processo, iniciado pela empresa posteriormente incorporada.*

**HABILITAÇÃO DA SUCESSORA SUPRIDA. O PROCESSO REMANESCE.**

*A pendência do requerimento de habilitação da sucessora não é razão plausível para extinção de ofício do processo, mas sim recomendava à autoridade administrativa o devido saneamento processual. Esse saneamento tornou-se suprido pelo teor da manifestação de inconformidade apresentada pela incorporadora, principal interessada, acompanhada de documentos, conjunto cujo teor apresenta mais substância do que o mero requerimento de habilitação da sucessora previsto no caput do art. 176 do RIPI/2010. A busca de reconhecimento do direito à redução de alíquota do IPI era direito da incorporada, e passou a ser direito da incorporadora, objeto processual que justifica o seguimento do processo até a solução do litígio.*

**FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. FALTA COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL. IMPEDIMENTO LEGAL.**

*Persiste óbice à expedição do ato declaratório. O reconhecimento da redução deve observar não apenas os requisitos legais específicos à fruição do benefício fiscal, mas também deve se enquadrar na regra geral imposta pelo art.60 da Lei 9.069/95. A fruição de qualquer benefício fiscal federal se submete a esse crivo.*

*O benefício de redução da alíquota de IPI de que trata o presente processo está também condicionada à comprovação da quitação de tributos e contribuições federais.*

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário no qual argüi o seguinte:

- *Que os requisitos para a concessão da alíquota reduzida do IPI estão previstos na NC 22-1 da TIPI a qual vincula-se apenas aos elementos objetivos do produto, quais sejam, o atendimento aos padrões de identidade, qualidade e composição, bem como regular registro perante o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. E que tais requisitos foram prontamente atendidos pela Recorrente;*
- *Que elementos subjetivos, relativo à pessoa jurídica solicitante, são irrelevantes para fins de enquadramento na NC 22-1 da TIPI. Traz, nesse sentido, decisão exarada pela DRJ em Santarém. Reforça que a regra trazida pelo art. 60 da lei 9.069/95 aplica-se somente à concessão de benefícios fiscais, o que não é o caso da redução de alíquota do IPI prevista na NC 22-1 da TIPI, pois trata-se de um tratamento atribuído objetivamente a determinado produto que preencha os requisitos estabelecidos na legislação. Nesse sentido, colaciona decisão exarada pela DRJ em Juiz de Fora;*

• *Que no momento em que efetuou o pedido de redução de alíquota do IPI trouxe aos autos cópia da certidão conjunta positiva com efeitos de negativa de débitos relativos aos tributos federais e à dívida ativa da União. E que se no decorrer do processo, que se prolongou por morosidade da própria autoridade fiscal em analisar o presente pedido, surgiram eventuais débitos em seu desfavor, estes não podem prejudicar seu direito ao reconhecimento da redução de alíquota do IPI. Conaciona decisão do antigo Conselho de Contribuintes nessa linha.*

• *Salienta ainda que a empresa incorporadora da Recorrente encontra-se com sua situação fiscal regular, anexando certidão que comprova tal situação.*

• *Por fim, salienta que a redução em comento deverá ser aplicada a partir do momento em que a autoridade competente realizou o reconhecimento da adequação dos produtos aos requisitos previstos em lei.*

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Relatora.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

De pronto, entendo que não devem prosperar as alegações do Recorrente no sentido de que a redução de alíquota concedida pela NC 22-1 não constitui um benefício fiscal e que, por conseguinte, não se sujeita ao requisito de regularidade fiscal exigido pelo artigo 60 da Lei 9.069/95. Trata-se, sim, de desoneração fiscal objetiva, cuja concessão está vinculada à qualidade de um produto, e não ao contribuinte propriamente dito, impregnada de sentido finalístico, pois se vale da redução da alíquota do IPI como mecanismo de indução de um comportamento. Vê-se, pois, que corresponde invariavelmente a um incentivo ou benefício fiscal

Tal prática foi autorizada pelo legislador constitucional, que inseriu o § 6º no artigo 150 da Carta Magna:

*§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*

Há que se destacar ainda a Lei de Responsabilidade Fiscal, que limita a ação do legislador na concessão de incentivos de natureza tributária em seu art. 14, e que assim prescreve:

*Art. 14.*

*§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

Fato é que a concessão de incentivos fiscais não se insere na seara do direito tributário, mas no campo da política tributária. O fim visado não é beneficiar o seu destinatário, que apenas usufrui desse benefício por via indireta. E nada obsta que o legislador condicione subjetivamente o contribuinte, para fins de fruição de um privilégio fiscal de natureza extrafiscal, ao atendimento de certos requisitos de interesse público.

Por conseguinte, entendo que a redução de alíquota prevista na NC 22-1 da TIPI corresponde, sim, a um benefício fiscal e que, portanto, enquanto tal, deve observância ao disposto no artigo 60 da Lei 9065/95, que reza que *a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela*

Processo nº 19647.000601/2009-91  
Acórdão n.º 3801-004.400

S3-TE01  
Fl. 11

*Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.*

Não obstante, fato é também que, quando da apresentação do pedido de redução de alíquota, o contribuinte apresentou a documentação apta e suficiente para a comprovação de sua regularidade fiscal. Ora, caso o agente fazendário observasse o prazo estipulado pelo artigo 24<sup>1</sup> da Lei no. 9.784/1999, para efetuar a apreciação do pedido envolvendo o benefício fiscal, o Recorrente não teria negado o seu pedido, porquanto se encontrava regular. A regularidade fiscal deve ser examinada no momento da opção do contribuinte.

Vale lembrar que esta Turma Especial, num caso idêntico envolvendo esse mesmo contribuinte, em decisão da lavra do nobre Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, já examinou assunto semelhante decidindo da seguinte forma:

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

*Exercício: 2006*

**MOMENTO DA COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL**

*Comprovada a regularidade fiscal no momento da apresentação do pedido de reconhecimento de redução de alíquota, deve ser o mesmo deferido.*

*Recurso Voluntário Provido. (Acórdão no. 3801-001.594 do Processo 10855.000847/2006-91)*

Nesta mesma linha é o teor da Súmula 37 do CARF, assim expressa:

*Súmula CARF nº 37: Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater ao período a que se referir a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da quitação em qualquer momento do processo administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72.*

Vale destacar também que, mesmo que se entendesse insuficiente a prova de regularidade fiscal quando da apresentação do pedido de redução de alíquota, a empresa que incorporou a Recorrente encontra-se fiscalmente regular, conforme comprova a documentação juntada ao presente Recurso. E, de acordo com o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, emitida no **Processo no. 10768.014100/99-08**, para fins de prova da regularidade em relação aos tributos e contribuições federais a que alude o art. 60 da Lei nº 9.069/95, não se pode negar ao contribuinte o direito de mostrar sua regularidade fiscal no curso do Processo Administrativo, pois o objetivo da Lei é a regularidade fiscal do contribuinte, independentemente do momento em que a prova é feita.

Porém, no que tange ao momento de aplicação do benefício fiscal, que a Recorrente entende dever ser aplicada a partir do momento em que a autoridade competente

Documento assinado em 23/02/2015 por PAULO SERGIO CELANI, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURJEL, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES  
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19647.000601/2009-91  
Acórdão n.º 3801-004.400

S3-TE01  
Fl. 12

realizou o reconhecimento da adequação dos produtos aos requisitos previstos em lei, posiciono-me de forma diversa.

Adoto como razões o voto de relatoria do já citado nobre Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, no Processo no. 13334.000275/2009-60, também envolvendo esse mesmo contribuinte e acatado unanimemente por esta Turma Especial:

*A norma não informa que a SRF pode determinar o momento em que se possa utilizar o benefício, mas é claro que o contribuinte precisa do respectivo ato declaratório emitido pela SRF porque a norma estabelece que cabe a SRF declarar que a empresa está apta a utilizá-lo, ouvido o Ministério competente.*

*A declaração por parte da Receita Federal é cumprimento de obrigação acessória fundamental à fruição do benefício. O inadimplemento da obrigação acessória prejudica o sujeito ativo na medida em que deixa de cumprir a finalidade controlística para a qual foi criada e priva o contribuinte da benesse constante da prestação principal com efeitos ex tunc do seu protocolo, porque a lei a exige.*

*Portanto, em razão da redução da alíquota do IPI nos termos do artigo 65 do Decreto nº 4.544/02 e da "NC (22-1)" estar condicionada à qualidade dos produtos contemplados em referidas normas atestado pelo MAPA e à declaração da Secretaria da Receita Federal até a expedição do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.*

*Como a opção do contribuinte ocorre somente quando do pedido realizado na SRF, o prazo para usufruir desse benefício igualmente só pode ocorrer a partir do protocolo do pleito, como corretamente decidiu a DRJ.*

Por tudo, voto pelo conhecimento e parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito da Recorrente à alíquota reduzida do IPI a partir do protocolo do pleito junto à Receita Federal do Brasil.

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel – Relatora

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Sérgio Celani, Redator Designado.

#### **Legitimidade do Ato Declaratório e vinculação da atividade administrativa.**

Nos termos da Portaria SRF nº 001, de 2/1/2001 DOU de 9.1.2001, vigente à época do pedido apresentado, e da Portaria RFB nº 1.098, de 8/8/2013, em vigor, a competência para a prática do atos editados e dos despachos proferidos deve obedecer às atribuições fixadas em lei, norma infralegal ou, sendo o caso, ato de delegação de competência.

Estes atos são agrupados em função da matéria sobre as quais versam e compreendem, entre outros, o Ato Declaratório Executivo (ADE), que serve para constituir ou por termo a situações individuais em face da legislação tributária e aduaneira, bem assim preservar direitos, reconhecer situações preexistentes ou possibilitar seu exercício.

Aplicam-se, especialmente, nos casos de: reconhecimento ou suspensão de isenção; suspensão de imunidade; declaração de inaptidão; exclusão de regimes tributários especiais; concessão de registro especial de fabricantes ou importadores; divulgação, quando exigida, de extratos e despachos decisórios concessivos.

Logo, o ADE constitui ou põe termo a situações individuais envolvendo reconhecimento de isenção, suspensão de imunidade e exclusão de regime tributário especial.

Se o ADE pode constituir ou terminar o reconhecimento de isenção, cuja modalidade condicional poderia se equiparar a redução de alíquota discutida nestes autos, bem como resultar em suspensão de imunidade, que possui *status* constitucional, logo, privilegiado em relação à redução de alíquota, por que não poderia constituir ou por termo a situações individuais de reconhecimento de redução de alíquota?

Dizer que o Ato Declaratório declara direitos ou reconhece situações preexistentes não significa dizer que, nestes casos, está dispensada ou proibida à autoridade administrativa a verificação da existência destes direitos ou situações.

Pelo contrário. A autoridade administrativa, cujas atividades são vinculadas, não pode deixar de verificar o cumprimento de lei, no caso, o art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, que diz:

*“Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais. (Vide Lei nº 11.128, de 2005).”*

Também impõem ao agente público a exigência de comprovação de quitação de tributos as seguintes normas.

#### **Constituição Federal de 1988::**

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*(...)*

*§ 3º. A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.*

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 dispõe:**

*“Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:*

*1 – da empresa:*

*a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou crédito concedido por ele.*

*(...)*

**Redução de alíquota é benefício fiscal.**

Não cabe afirmar que a redução de alíquota não é um benefício fiscal. Vejam-se os arts. 150, §6º, e 165, 6º, da Constituição Federal de 1988:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.*

*(...)*

*“Art. 165. Lei de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:*

*(...)*

*§6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.*

*(...)*

Também a Lei de Responsabilidade Fiscal, citada pela Conselheira Maria Inês Caldeira da Silva Pereira Murgel, ampara o entendimento de que a redução de alíquota é benefício fiscal, logo, aplica-se ao caso o art. 60 da Lei 9.069, de 1995.

**Momento da comprovação da regularidade fiscal.**

Conforme normas citadas nas sessões anteriores, a comprovação da quitação de tributos federais deve ser feita para o recebimento de benefícios fiscais.

No caso da redução da alíquota de IPI, a comprovação deve amparar todas as operações de saídas de produtos industrializados do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, porque a cada operação tributada pelo IPI, a redução significa um benefício fiscal.

Por isso, não basta comprovar a regularidade fiscal apenas no momento do requerimento do benefício.

Assim dispõe a Lei nº 4.502, de 30/11/1964, quanto ao IPI:

**Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto:**

*I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;*

*II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.*

**"Art. 13. O impôsto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela anexa sôbre o valor tributável dos produtos na forma estabelecida neste Capítulo.**

**Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:** (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

(...)

*II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.* (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

*§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.* (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

(...)"

O momento do fato gerador é o da saída do produto do estabelecimento contribuinte. O *quantum* do imposto é o resultado da aplicação da alíquota constante da Tabela do IPI sobre o valor da operação.

Para cada operação em que se aplique uma alíquota reduzida, tem-se uma operação realizada com benefício fiscal. Cada operação realizada com o benefício está sujeita à fiscalização, logo, cada operação submete-se ao reconhecimento do benefício, o que leva à conclusão de que a beneficiada deve estar amparada pela certidão de quitação de tributos federais não apenas no momento do pedido de redução de alíquota, mas, durante todo o tempo em que usufrua da concessão do benefício.

Nos autos ficou claro que, no momento em que a autoridade administrativa analisou o requerimento, a contribuinte encontrava-se em situação impeditiva da emissão da certidão negativa de débitos, motivo suficiente para indeferir o pedido.

A partir do momento em que a contribuinte passou a reunir as condições necessárias e suficientes para fruição do benefício fiscal, poderia ela pleitear novamente seu reconhecimento.

Como consequência do que aqui foi dito e tendo em vista que não se está a analisar operações realizadas pela contribuinte entre o protocolo do requerimento e este

Processo nº 19647.000601/2009-91  
Acórdão n.º **3801-004.400**

**S3-TE01**  
Fl. 16

juízo, logo, ainda que se considere eventual atendimento, neste momento, às condições para fruição do benefício, não se pode decidir que tais operações sejam alcançadas pelo benefício.

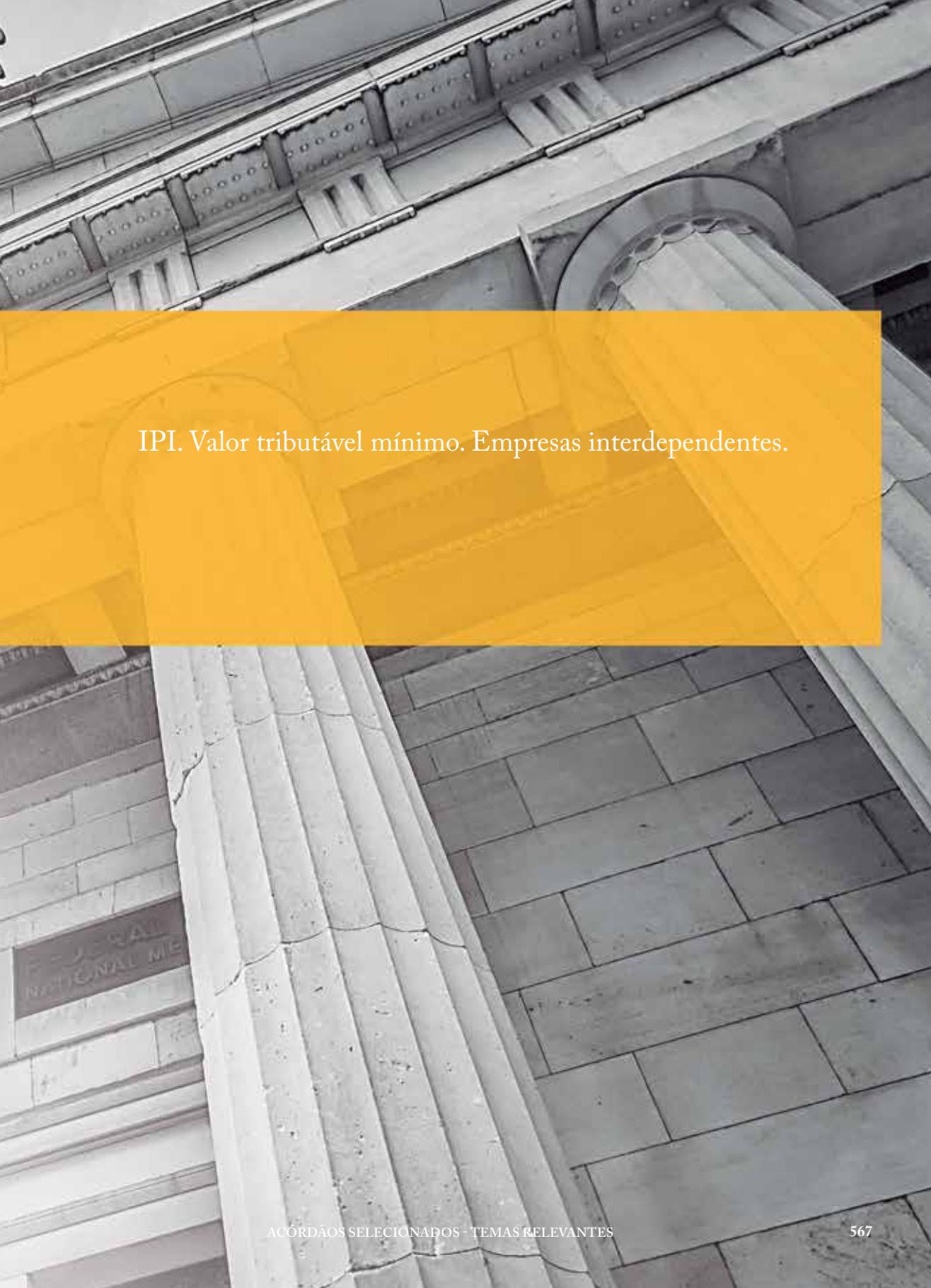
A Súmula CARF nº 37, que trata de outras situações fáticas, não se aplica ao benefício da redução de alíquota de IPI, que como visto acima ocorre em cada operação tributada por este imposto.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Sérgio Celani





IPI. Valor tributável mínimo. Empresas interdependentes.





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

**Processo nº** 11080.731081/2011-28  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-002.285 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de junho de 2013  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** CELUPA INDUSTRIAL DE CELULOSE E PAPEL GUAÍBA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/03/2008 a 31/12/2010

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.

Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos.

SUSPENSÃO DO IMPOSTO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

É legítima a exigência do IPI, sobre o valor total da operação, nos retornos de industrialização por encomenda quando o executor da operação aplica insumo importado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir o crédito tributário constituído com base no valor tributável mínimo. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan. O Conselheiro Alexandre Kern apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Plínio Marafon, OAB/SP nº 34.967 e pela Fazenda Nacional a Dra. Bruna Garcia Benevides.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 08/11/2011, lavrado para exigir o crédito tributário relativo ao IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de lançamento do imposto por inobservância das normas pertinentes à suspensão do imposto em operações de industrialização por encomenda e ao valor tributável mínimo, aplicável às operações com empresa interdependente.

Segundo o termo de encerramento de procedimento fiscal, os contribuintes CELUPA INDUSTRIAL DE CELULOSE E PAPEL GUAÍBA LTDA, com sede em Guaíba – RS, e MELITTA DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, são empresas interdependentes.

No período fiscalizado, a CELUPA vendeu toda a sua produção de filtros de papel aos estabelecimentos da MELITTA localizados em Avaré-SP, Itapevi-SP, Pinhais-PR, Farroupilha-RS, Chapecó e Biguaçu-SC, Maceió-AL e Rio de Janeiro-RJ.

A fiscalização fez as seguintes constatações: a) os preços dos filtros de papel registrados nas notas fiscais emitidas pela CELUPA correspondiam, em média, à metade do preço registrado pelos estabelecimentos da MELITTA nas vendas a terceiros no atacado; b) a CELUPA na formação dos seus preços de venda à MELITTA não considerou os preços praticados por concorrentes e/ou pelos distribuidores interdependentes, nem incluiu custos financeiros, de venda e de publicidade/propaganda; c) os preços de venda no atacado dos estabelecimentos da MELITTA consideraram os custos financeiros, de vendas e de publicidade/propaganda.

Concluiu a fiscalização que a CELUPA cobrou de sua interdependente preços muito inferiores aos de mercado, violando as regras do valor tributável mínimo previstas nos artigos 136, I e 137, parágrafo único, II do RIPI/2002 e 195, I e 196, parágrafo único, II do RIPI/2010.

Considerando que no Rio Grande do Sul não existem outros fabricantes de filtros de papel e que CELUPA não efetuara vendas para outras empresas com as quais não tinha relação de interdependência, a fiscalização, valendo-se dos dispositivos regulamentares acima citados, do Parecer Normativo CST nº 44/81 e do ADN CST nº 5/82, considerou que o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente corresponderia à média ponderada dos preços praticados pelo estabelecimento da MELITTA localizado em Farroupilha-RS, que seria o responsável pelo universo de vendas no atacado realizadas na região em que se localiza o fabricante.

A fiscalização também constatou o uso indevido da suspensão do imposto quando do retorno de bens industrializados por encomenda. A CELUPA fabricou por encomenda de terceiros o papel “celubond”, classificado na TIPI sob o código 4802.61.99 (5%). Nessas operações, parte dos insumos eram recebidos dos encomendantes, parte era adquirida no mercado interno, parte eram insumos industrializados na própria empresa e parte eram insumos importados. A saída do papel “celubond” era feita por meio de notas fiscais sem destaque do IPI, nas quais constava como base legal o art. 42, inciso VII, do RIPI/2002.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013

3 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante das irregularidades constatadas foi efetuado o lançamento de ofício para a exigência do imposto não lançado, com multa de ofício de 75% e juros de mora.

Regularmente notificado do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese que:

- a) Fabrica os filtros de papel por encomenda da MELITTA. Esses filtros saem com a marca MELITTA, cuja proprietária é a MB BETEILIGUNGS GMBH, que cedeu o uso da marca e da patente à MELITTA e não à CELUPA;
- b) Sendo assim, a CELUPA não tem que arcar com custos financeiros, despesas de venda e de publicidade, pois a comercialização é efetuada por seu cliente que detém o uso da marca. Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 169, de 19 de junho de 2007, da 7ª Região Fiscal, labora a favor da recorrente;
- c) Alegou que a autuação foi feita de modo condicional. Não é aceitável uma autuação alternativa, que primeiro tenta enquadrar a impugnante na mesma norma do IPI que estabelece o valor tributável mínimo com base em seus custos e depois, porque esta não redundaria em imposto a pagar, aplica a norma do valor tributável mínimo com base nos preços de venda da MELITTA, que acaba sendo a base da autuação. Isso revela incerteza e insegurança por parte do fiscal na realização do lançamento tributário e só por isso deve ser cancelado, pois essa atividade é vinculada e exige liquidez e certeza;
- d) Alegou que o Parecer Normativo CST nº 44/81 estabelece que a aferição do “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente” deve ser feita levando-se em conta o mercado atacadista de determinado produto na mesma cidade ou praça comercial do remetente dos produtos. A CELUPA está sediada em Guaíba-RS. Por isso foi ilegal o método eleito pela fiscalização, ao considerar a média ponderada das vendas do estabelecimento da MELITTA localizado em Farroupilha-RS, a mais de 100 Km de Guaíba. Por não haver preço de venda da CELUPA a outros clientes em Guaíba e nem haver outros atacadistas desse ou de outros filtros de papel naquela cidade, o preço tributado passa a ser o das vendas da MELITTA, “que é o responsável pelo universo das vendas, no atacado na região em que se localiza o fabricante”. A fiscalização mudou o conceito legal de “praça do remetente” para “região do fabricante”, sem que a lei tenha sido alterada nesse sentido. Invocou decisões em consulta e a jurisprudência do CARF e do STJ para corroborar sua tese;
- e) Disse ser justificável que a MELITTA tenha um preço diferenciado, pois lhe incumbem todos os custos financeiros, de publicidade e de distribuição. Além disso, o ICMS – Substituição Tributária também grava o preço da MELITTA, dado que o MVA dos filtros de papel é atualmente de 63%. Daí a razão pela qual o preço da MELITTA é superior ao da impugnante;
- f) Relativamente às saídas com suspensão do papel “celubond”, a recorrente alegou que a fiscalização tributou o valor total da industrialização por encomenda a 5%, desconsiderando que no produto final (papel “celubond”) o insumo importado só representa 0,93%, além de estar sujeito à alíquota zero (NCM 4803.21.00). O fiscal não segregou os insumos nacionais e nem a mão-de-obra agregada à celulose importada;

- g) Invocou a seu favor entendimento do Fisco Paulista, no sentido de que na industrialização por encomenda deve ser aplicado o tratamento tributário dispensado a cada mercadoria utilizada no processo, concluindo que somente a celulose importada poderia ser tributada no retorno da industrialização por encomenda;
- h) Alegou que a base legal da autuação é o art. 42, VII, do RIPI/2002 e que esse dispositivo regulamentar não tem suporte no art. 9º, § 1º da Lei nº 4.502/64, que seria sua matriz legal.

Por meio do Acórdão 37.953, de 19 de abril de 2012, a 3ª Turma da DRJ - Porto Alegre julgou improcedente a impugnação. Foi rejeitada a alegação de que o lançamento é condicional, pois a fiscalização indicou precisamente os dispositivos regulamentares que não foram observados pela recorrente. Foi decidido que a regra do art. 137, parágrafo único, do RIPI/2002, deve ser aplicada nas situações em que não exista mercado atacadista, o que não é o caso dos autos, pois os produtos foram vendidos no atacado pelos estabelecimentos da MELITTA. O IPI é um imposto real e não pessoal, assim importa considerar os custos do produto e não do fabricante. Foi considerada regular a apuração do valor tributável mínimo com base na média ponderada dos preços de venda da MELITTA. Quanto à utilização indevida da suspensão, ficou decidido que não tem cabimento a segregação pretendida pelo contribuinte, pois a mão-de-obra e os insumos empregados integram o valor da operação. Relativamente à ilegalidade do art. 42 do RIPI, ficou decidido que a suspensão é uma faculdade regulamentar sempre subordinada ao implemento de uma condição. Não cumprida a condição, a consequência é a exigência do imposto suspenso.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 22/05/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/06/2012, no qual basicamente reafirmou e reforçou as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inexistindo questões preliminares a serem resolvidas, passa-se diretamente ao exame das questões de mérito.

### DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Versa o caso concreto sobre remessas efetuadas pelo contribuinte a empresa com a qual mantém relação de interdependência.

A relação de interdependência é fato incontroverso nos autos.

No caso de interdependência, o art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 34/66, estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”.

O Parecer Normativo CST nº 44/81, entre outras coisas, delimitou o conteúdo semântico de “praça do remetente” atribuindo-lhe o significado de “localidade ou cidade onde está localizado o remetente”.

Conforme se verifica no enquadramento legal do auto de infração, a fiscalização lastreou o lançamento nos arts 136, I e 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002 e nos arts. 195, I e 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, que configuram regra de exceção, por só ser aplicável quando não é possível estabelecer o “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”.

A alteração de pequenos detalhes na redação do suporte físico desses dispositivos não alterou o preceito normativo. Por tal razão, transcreve-se a seguir apenas os dispositivos do regulamento mais recente. Esses dispositivos regulamentares estabelecem o seguinte:

“Art.195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº34, de 1966, art. 2º, alteração 5º);

II – *omissis*.

Art.196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I- *omissis*

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.”

Examinando-se o termo de encerramento de ação fiscal, verifica-se que a irregularidade constatada e apontada foi uma só, qual seja: o contribuinte não respeitou o valor tributável mínimo porque deixou de incluir na sua apuração os custos mencionados no art. 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/2010.

Assim, no caso concreto, não há que se falar em autuação condicional, pois só houve um fato apontado. A autuação condicional ocorre quando a fiscalização elenca dois ou mais fatos que, isoladamente considerados, seriam capazes de dar lastro ao lançamento, mas deixa de indicar precisamente qual é o fato que dá suporte ao ato, deixando ao contribuinte ou aos órgãos de julgamento o encargo de fazer o juízo de adequação das provas aos fatos descritos.

O problema desta autuação não reside na motivação do lançamento, mas sim na metodologia aplicada para a determinação do valor tributável mínimo, uma vez que a

própria fiscalização constatou a inexistência de mercado atacadista de filtros de papel na cidade de Guaíba. Tanto isso é verdade, que precisou recorrer ao preço médio do mercado atacadista da cidade de Farroupilha.

O contexto revelado pela leitura do termo de encerramento de ação fiscal, sugere que a fiscalização descreveu e constatou que o contribuinte, nas vendas para a MELITTA, não incluiu no valor tributável todos os custos mencionados no art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010.

Entretanto, em vez de apurar esses custos no estabelecimento do contribuinte (remetente dos produtos), resolveu a fiscalização apurá-los de forma indireta, mediante o critério estabelecido no art. 196, *caput*, tendo em vista que nas respostas às intimações, ficou esclarecido que tais custos não haviam sido considerados pela Celupa, mas haviam sido considerados pela MELITTA nas suas vendas no atacado.

Desse modo, a fiscalização, entendeu que a diferença entre os preços de venda da MELITTA e da CELUPA corresponderiam aos custos do produto que não teriam sido considerados pela CELUPA em suas vendas à MELITTA.

A quantificação do valor tributável mínimo das vendas da CELUPA para a MELITTA tentada pela fiscalização neste processo não tem a menor condição jurídica de prosperar.

Isto porque a fiscalização capitulou o lançamento na regra de exceção do art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010 (custo), mas apurou o valor tributável mínimo pela regra geral do preço corrente do mercado atacadista (art. 195, I). Entretanto, em vez de considerar como base para quantificação a praça do remetente dos produtos, tomou como base a praça do destinatário.

É inequívoco que com tal procedimento a fiscalização tentou acrescentar ao preço de venda da CELUPA, custos incorridos pela interdependente MELITTA.

Ora, tendo constatado a inexistência de mercado atacadista na praça do remetente (Guaíba-RS), deveria a fiscalização ter aplicado a regra de exceção contida no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, que consiste em apurar o custo de fabricação do produto, os custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade, bem como a margem de lucro normal, **incorridos pelo estabelecimento remetente (CELUPA)**.

O fato de o IPI ser um imposto vinculado ao produto industrializado, não legitima a pretensão fiscal (e nem a do Acórdão da DRJ – Porto Alegre) no sentido de incluir os custos incorridos pela MELITTA no valor tributável da CELUPA, pois tais custos se referem a uma etapa posterior à de industrialização. O contexto dos artigos 195 e 196 do RIPI/2010 se refere à apuração do preço de venda em relação às operações praticadas pelo remetente dos produtos, no caso a CELUPA. Assim, a menção ao custo de fabricação, aos custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade no art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, se refere aos custos incorridos pelo estabelecimento **sob fiscalização, o remetente dos produtos**, não autorizando a inclusão dos custos incorridos pelo destinatário na etapa seguinte.

Reforça esta interpretação o fato de o art. 14, II da Lei nº 4.502/64 estabelecer que a base de cálculo do imposto, no caso de produtos de fabricação nacional, é o valor da operação **de que decorrer a saída do estabelecimento produtor**. Assim, não existe amparo legal para que ao valor das operações de saída da CELUPA (empresa produtora) sejam

adicionados os custos incorridos pela MELITTA (empresa distribuidora), ainda que nos autos seja evidente que o contribuinte estudou a legislação e montou seu negócio separando a industrialização da distribuição com o objetivo de economizar no recolhimento do IPI.

A interpretação contida neste voto não destoa do entendimento externado em soluções de consulta pela Receita Federal, como se vê nos seguintes casos:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI EMPRESAS INTERDEPENDENTES. PRODUTO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DA PRAÇA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. MARGEM DE LUCRO NORMAL.

Inexistindo preço corrente no mercado atacadista da praça do estabelecimento remetente de produto nacional para empresa interdependente, em operação sujeita à incidência do IPI, a margem de lucro normal utilizada no cálculo do valor mínimo tributável varia conforme a atividade da empresa e a localização do estabelecimento remetente dos produtos, devendo seu valor refletir tanto quanto possível o preço que seria praticado em negociações paritárias com empresas que não mantivessem relação de interdependência com a empresa adquirente, além de atender aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Dispositivos Legais: RIPI, art. 137, parágrafo único, II.”

(Solução de Consulta nº 97, de 26 de junho de 2008, da 6ª Região Fiscal, DOU 03/07/2008, os grifos não são do original)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Base de Cálculo e Valor Tributável Mínimo.

Nas operações realizadas entre empresas interdependentes, nos moldes estabelecidos no inciso II do parágrafo único do artigo 137 do RIPI, somente poderão ser somados os custos, e despesas efetivamente incorridos pelo estabelecimento industrial. As despesas de propaganda e/ou publicidade, quando correrem por conta da empresa distribuidora, não integram o valor para fins de apuração da média ponderada.

Fundamentação Legal: Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 15 e 42, e Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, arts. 136 e 137.”

(Solução de Consulta nº 169, de 19 de junho de 2007, 7ª Região Fiscal, DOU 26/09/2007, os grifos não são do original)

O exame das planilhas elaboradas pela fiscalização revela que foram consideradas no cálculo do valor tributável mínimo, que deveria ter sido praticado pela CELUPA, a média ponderada das vendas do estabelecimento da MELITTA localizado a 100 Km de distância na cidade de Farroupilha. Ao assim proceder, a fiscalização acabou por violentar o art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, pois seus cálculos levaram em conta custos incorridos pela MELITTA na etapa de comercialização do produto, que não são alcançados pela regra de exceção do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010.

Por essa razão, o lançamento de ofício efetuado com base no valor tributável mínimo deve ser cancelado.

#### UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA SUSPENSÃO NO RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013

3 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que tange ao uso indevido da suspensão, é incontroverso nos autos que o contribuinte aplicou produto importado nas operações de industrialização por encomenda que são objeto deste lançamento.

O art. 42, VI e VII, do RIPI/2002 estabelece que :

“Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VI - as MP, PI e ME destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como MP, PI e ME, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;”

Verifica-se que a suspensão é um benefício criado pelo regulamento e colocado à disposição do contribuinte como opção, sendo condicionado por dois fatores: a) que o contribuinte não empregue produto importado ou de sua industrialização; e b) retorno do produto industrializado por encomenda ao estabelecimento encomendante para ser destinado a comércio ou aplicado em nova operação de industrialização.

Se o contribuinte aplicou produto importado na industrialização por encomenda, estava sujeito à regra geral do art. 19, II, “a”, da Lei nº 4.502/64 e não podia optar pela suspensão, que é benefício instituído pelo regulamento.

O contribuinte alegou que o produto importado só representa 0,93% (não se sabe de quê); que é sujeito à alíquota zero (NCM 4803.21.00) e que o fiscal não segregou os insumos nacionais e nem a mão-de-obra agregada à celulose importada.

Não foi especificado a que se refere a proporção de 0,93%, não se sabe se é 0,93% do custo do produto industrializado por encomenda, ou se o percentual se refere ao teor do insumo que entra na composição do produto ou, ainda, se a proporção se refere à participação em peso do insumo no produto industrializado.

Mas seja lá qual for o significado da proporção 0,93%, o fato é que a defesa embasa seu entendimento em ato normativo do Fisco Paulista expedido na seara do ICMS, que não tem aplicabilidade a este caso concreto.

A operação de industrialização por encomenda é uma operação de industrialização como outra qualquer. A única diferença é que ela se caracteriza pelo fato de o encomendante enviar insumos, moldes, ou matrizes ao executor da encomenda (art. 4º, III, da Lei nº 4.502/64).

Ultimada a operação de industrialização por encomenda, com a aplicação de insumo importado, o valor sujeito à incidência do IPI é o valor total da operação de que decorrer a saída (art. 14, II, da Lei nº 4.502/64), não havendo nenhuma previsão para a

segregação dos componentes do produto, quer em face de sua natureza, quer em face do grau com que contribuem na formação do produto, quer em face da alíquota com que são tributados.

Outra alegação do contribuinte foi no sentido da ilegalidade do art. 42 do RIPI/2002, pois não encontraria amparo no art. 9º da Lei nº 4.502/64.

Quando a esta alegação, cabe esclarecer que se os regulamentos só pudessem repetir o que está na lei, seria desnecessária a previsão contida no art. 84, IV da Constituição, conferindo competência ao Presidente da República para baixar regulamentos executivos.

Observe-se que a palavra “suspensão” aparece na Lei nº 4.502/64 em apenas duas ocasiões: no art. 9, § 1º e no art. 35, § 2º. Em nenhum desses dispositivos a lei definiu o que é suspensão e nem em quais casos deveria ser aplicada.

O art. 42 do RIPI/2002 está inserido no âmbito do poder regulamentar do Presidente da República, pois no silêncio da Lei nº 4.502/64, quanto às hipóteses em que o instituto da suspensão deveria ser aplicado, surgiu a necessidade de que o regulamento disciplinasse a forma de atuação da Administração e dos contribuintes.

Ao tratar da função do regulamento no direito pátrio, Celso Antônio Bandeira de Mello, consignou o seguinte:

“(…) Em face do quanto foi dito, já se pode assinalar e enfatizar que: (a) Onde não houver espaço para uma atuação administrativa, não haverá cabida para o regulamento. Foi o que Geraldo Ataliba esclareceu luminosamente: “*Só cabe regulamento em matéria que vai ser objeto de ação administrativa ou desta depende*. O sistema só requer ou admite o regulamento, como instrumento de adaptação ou ordenamento do aparelho administrativo, tendo em vista, exatamente, a criação de condições para a fiel execução das leis.”<sup>20</sup>

(b) Onde não houver liberdade administrativa alguma a ser exercida (discricionariedade) – por estar prefigurado na lei o único modo e o único possível comportamento da Administração ante hipóteses igualmente estabelecidas em termos de objetividade absoluta – não haverá lugar para regulamento que não seja mera repetição da lei ou desdobramento do que nela se disse sinteticamente. (...)”

(Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 8 ed, 1996, pág. 191)

Considerando que a Lei nº 4.502/64, nas duas oportunidades em que mencionou o termo “suspensão”, não regulou a matéria de forma a vincular de modo único o comportamento da Administração, foi necessário que o regulamento o fizesse, a fim de garantir o fiel cumprimento dos designios legais e também um comportamento uniforme dos agentes públicos na sua execução.

Portanto, não há ilegalidade alguma no art. 42 do RIPI/2002, pois ele não afronta nenhuma norma jurídica de hierarquia superior. No silêncio da Lei nº 4.502/64, quanto aos casos em que deve ser aplicada a suspensão, o regulamento poderia até suprimir a opção do contribuinte efetuar o retorno de industrialização por encomenda com suspensão (art. 42, VII do RIPI/2002) e nenhuma ilegalidade teria sido cometida. Suprimindo-se esta opção, o imposto passaria a incidir normalmente sobre os retornos na forma do art. 14, II, da Lei nº 4.502/64.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o crédito tributário exigido com base no valor tributável mínimo.

Antonio Carlos Atulim

## Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Kern.

### A RESPEITO DO EQUÍVOCO METODOLÓGICO DO LANÇAMENTO

Conforme relatado, a ação fiscal detectou remessas efetuadas pelo estabelecimento industrial a outra firma com a qual mantém incontestada relação de interdependência.

A Lei básica do IPI estabelece que o valor tributável, nessas operações, não poderá ser inferior ao “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”. O RIPI2002 e o RIPI 2010 reproduziram essa norma nos seus arts. 136, inc. I, e 195, inc. I, respectivamente.

A propósito da apuração do valor tributável mínimo (VTM), a SCI nº 8, de 2012, já concluiu que *“na hipótese de existir no mercado atacadista apenas um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto”*.

Foi exatamente esse o critério adotado no lançamento ora *sub judice*: adoção do preço praticado pelo distribuidor monopolista como sendo o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente. Não se cogitou jamais da aplicação das regras do art. 137 do RIPI/2002 (art. 196 do RIPI/2012), que tratam dos casos de inexistência do preço corrente no mercado atacadista. Peço vênia ao ínclito Relator para dele discordar quanto à existência de defeito metodológico na determinação do VTM.

Remeto meus pares para o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, às fls. 677, em que a Fiscalização, categoricamente, afirma entender existir mercado atacadista para os produtos em questão, não cogitando da aplicação da regra do parágrafo único do art. 196 (eu sublinhei na transcrição):

“11.1 - A regra do parágrafo único do artigo 137 do RIPI/2002 (parágrafo único do artigo 196 do RIPI/2010) deve ser aplicada em situações em que inexistente mercado atacadista, o que não aconteceu no caso em análise, em que os produtos foram vendidos para terceiros no atacado pelos estabelecimentos da firma interdependente.”

Ainda a comprovar que o lançamento não cogitou da apuração do VTM com base na regra de exceção, os demonstrativos “Notas Fiscais emitidas em 2008 utilizadas na determinação da média ponderada de preços”, “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS UNITÁRIOS NAS VENDAS DE PRODUTOS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013

3 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10

RECEBIDOS DE CELUPA” VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO A SER CONSIDERADO NAS SAÍDAS DESTINADAS A FIRMA INTERDEPENDENTE, fls. 124 a 396, deixam patente que o lançamento apoiou-se na regra do art. 136, inc. I, do RIPI/2010 (art. 195, inc. I, do RIPI/2010) e, coerentemente, apurou o VTM com base na média ponderada dos preços do produto praticado pelo distribuidor interdependente, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente.

O Relator é atento e detectou, no enquadramento legal do auto de infração, a menção também aos arts. 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002, 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010. A referência, embora despicienda, não prejudicou em nada a defesa do ora recorrente, já que, seja pelo que constou no minudente Termo de Encerramento, ou nos diversos demonstrativos de apuração que compõem o AI, a Fiscalização foi clara (fl. 679, **negrito na transcrição**):

“Esta fiscalização elaborou **demonstrativo de apuração da média ponderada mensal**, por código de produto, dos preços unitários na saída de filtros de papel do estabelecimento de Melitta de CNPJ 62.000.278/0018-64.”

Lembro ainda uma vez mais: o cálculo da média ponderada mensal dos preços do produto é empregado na apuração do VTM quando há preço corrente do mercado atacadista, razão por que não há a alegada confusão metodológica.

#### **CONCEITO DE PRAÇA**

Assentada essa premissa de inocorrência do defeito metodológico apontado pelo nobre Relator, parece-me que o único ponto que ainda pode gerar maior discussão no julgamento do processo sobre o assunto em tela corresponde ao conceito de “praça do remetente”.

O Relator faz referência ao Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, que entre outras coisas, teria delimitado o conteúdo semântico de “praça do remetente” atribuindo-lhe o significado de “localidade ou cidade onde está localizado o remetente”. Ouso discordar novamente. O PN-CST nº 44, de 1981, não tratou especificamente dessa questão. O que fez foi, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, dispor sobre o conteúdo da locução “mercado atacadista”, *in verbis*:

“6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.”

Ou seja, concluiu que, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado, devendo-se levar em conta “*o mercado atacadista de determinado produto, como um todo*”. Como se vê, PN-CST nº 44, de 1981, empregou inadvertidamente as locuções cidade, praça comercial e localidade e não se deteve em delimitar o seu conteúdo. No meu ponto de vista, ao contrário da

interpretação dada pelo Relator, o PN-CST nº 44, de 1981, não vinculou a Fiscalização a qualquer conceito, muito menos a um conceito geográfico.

Parece-me, isso sim, que esse parecer (e mesmo o ADN-CST nº 05/82 e a Solução de Consulta Interna nº 08/2012), que trata da matéria, ao aclarar a aplicação e alcance de dispositivos legais ou regulamentares, quando empregam a expressão município, localidade ou praça o faz exemplificativamente. E o emprego indiferente dessas palavras já denota a vaguidade do conceito.

Há de se reconhecer, a locução é frequentemente usada como sinônimo de sede da municipalidade, em sentido ainda mais estrito do que o de município. Todavia, em diversas situações isto não acontece, assumindo amplitude bem maior, como se demonstrará a seguir.

O artigo 32 do Código Comercial de 1850, assim define praça:

“Art. 32. Praça do comércio é não só o local, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres dos navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio”.

O dispositivo é expresso no sentido de esclarecer que o conceito de praça de comércio transcende o lugar, a localidade, alcançando a reunião dos comerciantes e pessoas empregadas no comércio. Portanto, mesmo no ambiente econômico de meados do século XIX, em que a atividade era infinitamente mais constricta, mais autárquica, o conceito já tinha amplitude maior do que a pretendida pela recorrente.

No contexto econômico atual, de amplo desenvolvimento dos canais de comercialização, dos meios de transporte de mercadorias, de marketing, de globalização de mercados, é intuitivo, o mercado atacadista de determinado produto não se forma necessariamente em função da localização ou do domicílio dos estabelecimentos atacadistas mas sim pela estratégia de atuação destes estabelecimentos nesse mercado, independentemente de suas localizações. Ademais, nada impede que uma empresa localizada em determinado município ou região, atue e participe do mercado de outros municípios, regiões ou praças. Na verdade, essa é a lógica da atividade econômica atual, que não se conforma mais aos limites geográficos num mercado de âmbito planetário.

Parece-me perfeitamente cabível recolocar a questão: qual é a praça do remetente? Somente a localidade onde o comerciante possui domicílio? O município? E os demais locais onde o comerciante atua, muita vez, em maior intensidade que a localidade de seu domicílio ou município, não é praça? Uma empresa sediada em um município e que desenvolve sua atividade comercial, exclusivamente, em outro, não possui praça de atuação?

Rechaço veementemente a afirmação recursal de que há unanimidade doutrinária e jurisprudencial a respeito desse conceito.

Veja-se, por exemplo, a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que instituiu normas para licitações e contratos da Administração Pública e utiliza a palavra praça ao tratar de licitação na modalidade convite. O § 6º do art. 22 da Lei nº 8.666, de 1993, prevê (negrito meu):

“§ 6º Na hipótese do § 3º deste artigo, existindo **na praça** mais de 3 (três) possíveis interessados, a cada novo convite, realizado para objeto idêntico ou assemelhado, é obrigatório o convite a, no mínimo, mais um interessado, enquanto

existirem cadastrados não convidados nas últimas licitações. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)".

JOEL DE MENEZES NIEBUHR, na obra *Licitação Pública e Contrato Administrativo*<sup>1</sup>, escreveu acerca da regra acima mencionada (negrito meu):

“O conceito de praça não é definido pela Lei. Nada obstante, cumpre apreender o vocábulo praça em vista de municípios que sejam vizinhos e cujas atividades comerciais sejam integradas, mesmo em virtude da continuidade dos respectivos núcleos urbanos. A praça abrange, por corolário, os municípios que integram a mesma **região metropolitana, micro-região ou aglomerado urbano.**”

Ainda na seara das licitações públicas, HELY LOPES MEIRELLES<sup>2</sup> empregou a palavra praça ao tratar dos casos de inexigibilidade do certame no direito administrativo brasileiro (negrito meu):

“Há que se distinguir, todavia, a exclusividade industrial da exclusividade comercial. Aquela é a do produtor privativo no País; esta é a dos vendedores e representantes na praça. Quando se trata de produtor, não há dúvida possível: se só ele produz determinado material, equipamento ou gênero, só dele a Administração pode adquirir tais coisas; quando se trata de vendedor ou representante comercial já ocorre a possibilidade de existirem vários no país, e, neste caso, **considera-se a exclusividade na praça de comércio, que abranja a localidade da licitação.** O conceito de exclusividade comercial está, pois, relacionado com a **área privativa do vendedor ou do representante do produtor.**”

DIOGENES GASPARINI, em *Direito Administrativo*, 3ª ed., p. 337, a seu turno, escreveu (negrito meu):

“**A praça comercial é determinável pela grandeza do valor do contrato que se pretende celebrar.** Assim, se o montante do ajuste é de convite, a exclusividade do produtor, empresa ou representante comercial é na localidade em que se realiza a licitação. Se o valor do contrato pretendido é de tomada de preços, a exclusividade é no registro cadastral. Se o vulto do contrato corresponde à concorrência, a exclusividade é no país. Considerando-se, em suma, produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, no caso de convite, o que é único na localidade; no caso de tomada de preços, o que é único no registro cadastral; no caso da concorrência, o que é único no país.”

A Lei nº 8.666, de 1993, que visa a garantir a seleção da proposta mais vantajosa para a Administração, em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos (redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010), admite que, se em um determinado município de uma região metropolitana qualquer não existir uma quantidade suficiente de interessados em participar de licitação na modalidade de convite, evidentemente que o órgão licitador pode e deve enviar convites para outros interessados localizados em cidades próximas, evitando a possibilidade de prejuízos aos cofres públicos. Seguindo esta lógica, o Acórdão nº 1.971/2004, da Segunda Câmara do TCU, definiu que a abrangência da

<sup>1</sup> Belo Horizonte: Fórum, 2ª ed. revista e ampliada, 2012

<sup>2</sup> *Licitação e Contrato Administrativo*, 10ª ed., p. 337; e *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 25ª ed. 2000, p. 265.

**praça correspondia ao Estado de Sergipe**, ao determinar que a Entidade objeto da análise “cumpra o disposto no art. 22, § 3º e § 6º c/c o art. 3º da Lei nº 8.666/93, quanto à obrigação de se obter pelo menos três propostas válidas em licitações na modalidade Convite, exceto se, devidamente justificado, não houver fornecedores na praça (Sergipe) em quantidade suficiente”.

O próprio Tribunal de Contas da União<sup>3</sup>, na publicação “Licitações e Contratos - Orientações e Jurisprudência do TCU”, institucionalizou o entendimento:

“Deve a estimativa ser elaborada com base nos preços colhidos em empresas do ramo pertinente ao objeto licitado, correntes no mercado onde será realizada a licitação, que pode ser local, regional ou nacional. (...) Abrangência da modalidade escolhida define, em princípio, a **praça ou o mercado** a ser pesquisado, que **poderá ser municipal, estadual, nacional ou internacional.**”

Assim, a praça de um pregão eletrônico de uma repartição pública do município de Cacimbinhas não é a área do município alagoano senão todo o território nacional.

Adentro agora a seara comercialista, a mesma em que atua o parecerista encomendado pelo recorrente. Quando se trata de representação comercial, a palavra praça é utilizada no mesmo sentido de **zona ou área de atuação do representante.**

Nos artigos 27 e 31 da Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, que regula as atividades dos representantes comerciais autônomos, o legislador utilizou o termo "zona":

“Art. 27. Do contrato de representação comercial, além dos elementos comuns e outros a juízo dos interessados, constarão obrigatoriamente: (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992)

(...)

d) indicação da **zona ou zonas** em que será exercida a representação; (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992)

e) garantia ou não, parcial ou total, ou por certo prazo, da exclusividade de **zona ou setor de zona;**

Art. 31. Prevendo o contrato de representação a exclusividade **de zona ou zonas**, ou quando este for omissis, fará jus o representante à comissão pelos negócios aí realizados, ainda que diretamente pelo representado ou por intermédio de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992).

Parágrafo único. A exclusividade de representação não se presume na ausência de ajustes expressos. (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992)”

A propósito da delimitação da zona no contrato de representação comercial, o STJ empregou a locução "praça" como sinônima à de “zona”. Confira-se:

“STJ - RECURSO ESPECIAL: REsp 229761 ES 1999/0081929-2

Ementa: COMERCIAL. CONTRATO DE REPRESENTAÇÃO. EXCLUSIVIDADE. A exclusividade de representação não se presume (Lei nº 4.886/65, art. 31, parágrafo único); o ajuste de exclusividade numa praça, só a esta se aplica, pouco importando que a representação tenha se estendido a outra praça, salvo aditamento expresso a respeito - no caso, inexistente. Recurso especial conhecido e provido em parte.”

<sup>3</sup>DocId: 2010, 4º de revista, atualizada e ampliada 200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 01/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por ALEXANDRE KERN  
Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se constata, o conceito de praça não é unívoco e admite preenchimento pelo aplicador do direito, segundo as finalidades da lei aplicada. Penso que a locução praça, no contexto em que é utilizada no art. 136 do RIPI/2002, e à luz dos princípios do direito administrativo, deve ser interpretada como a localidade ou região, circunscrita ou não ao território de um município, onde tem atuação o comerciante em atos de comércio.

Assim, como o conceito de praça está diretamente relacionado ao campo de atuação do comerciante, os preços por ele praticados nos locais onde mantém atuação mercantil caracterizam os seus “preços da praça”.

**A FINALIDADE DA NORMA DO ART. 15 DA LEI Nº 4.502, DE 1964:**

Na análise conceitual de praça, há de se ter o cuidado de atender a finalidade da norma (art. 136, RIPI/2002), qual seja, a de garantir que a tributação do IPI recaia sobre valor que se aproxime do valor da operação, evitando, assim, o recolhimento do imposto sobre uma base de cálculo em dimensão econômica muito distante dos preços praticados. No caso de empresas interdependentes, garantir que as saídas dos produtos entre empresa fabricante e comercial interdependente sejam tributados, no mínimo, pelo valor do mercado atacadista. Atribuir à locução praça uma acepção reducionista, como pretende a recorrente, além de negar a realidade econômica vigente, fere os princípios constitucionais norteadores da atividade econômica e faz letra morta do art. 136 do RIPI/2002.

A legislação do IPI, no capítulo da apuração do imposto, traz regras que claramente procuram impedir que os fabricantes utilizem-se de firmas interdependentes para reduzir a base de cálculo.

A redação original do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, assim dispunha:

“Art. 15. o valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42);”

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967 – RIPI/67, já dispunha restritivamente para os casos de monopólios:

“Art. 21

[...]

§ 8º No caso de remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, hipótese em que será observada a forma do inciso II e §§ 4º e 5º, deste artigo.”

Disposição idêntica se reproduziu no § 6º do art. 23 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1972 – RIPI/72.

O Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, deu a seguinte redação ao inc. I do art. 15 (base legal dos arts. 136, I, do RIPI/2002 e 195, I, do RIPI/2010):

"I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto fôr remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro, incluído no artigo 42 e seu parágrafo único."

Observe-se que a alteração redacional promovida pelo DL nº 34, de 1966, suprimiu a parte inicial do inciso I ("ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou na sua falta,") e substituiu a locução "domicílio" pela locução "praça".

Convenhamos, esta substituição tem natureza evidentemente amplificativa. Assim procedendo, o legislador visou a garantir que o IPI viesse a incidir sobre uma base de cálculo, cuja dimensão econômica resguardasse o valor do mercado, evitando artificialismos na sua fixação, facilmente operável entre empresas com as características da recorrente.

Nesse sentido, o Parecer CST nº 89, de 1970, editado portanto depois da última alteração do texto do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, ofereceu a seguinte interpretação da nova redação da norma:

"PARECER NORMATIVO CST N.º 89/70

01 — IPI

01.08 — CALCULO DO IMPOSTO

01.08.01 — VALOR TRIBUTÁVEL

Produto destinado a estabelecimento de firma interdependente: o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (RIPI, art. 21, inciso I).

Estabelecimento que vende seus produtos a terceiros atacadistas e, além destes, para uma empresa, também atacadista, com a qual mantém relação de interdependência. Neste último caso, o valor tributável "não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", conforme dispõe o inciso I do art. 21 do Decreto n.º 61.514/67.

O "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" é, evidentemente, o preço de venda por atacado feita pelo mencionado estabelecimento, a terceiros, não interdependentes.

Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto (firma interdependente), o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, devendo, neste caso, ser observado o disposto no inciso II e §§ 4.º e 5.º do art. 21 do RIPI."

A clareza do Parecer não me impede de repeti-lo: na remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto – firma interdependente – o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda praticado pelo estabelecimento adquirente.

Se algum Parecer vincula a Fiscalização, penso ser este, que se ajusta como uma luva ao caso concreto.

E dele se podem extrair as seguintes conclusões: na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 136 do RIPI/2002 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013

3 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto. É evidente que o legislador, ao redigir os dispositivos citados, objetivou estabelecer parâmetros para identificação da base de cálculo do IPI, nas operações envolvendo estabelecimentos do próprio remetente ou empresas com as quais mantenha relação de interdependência, a fim de afastar a possibilidade da formação da base de cálculo do imposto por valores que discrepem, consideravelmente, do valor de mercado e do valor da operação.

Nessa específica configuração de mercado, o conceito de praça que se adote é irrelevante, embora defenda a adoção do conceito de praça como **campo de atuação do comerciante**, pois, seja ele qual for, o estabelecimento comercial atacadista (ou centro de distribuição, dê-se o nome que for) interdependente nele atuará como distribuidor exclusivo do estabelecimento industrial. Em síntese, o preço do mercado atacadista da praça do industrial-remetente será exatamente o preço praticado pelo estabelecimento comercial interdependente.

O Termo de Verificação de Infração Fiscal demonstra bem que o preço praticado pela recorrente não guarda qualquer relação de grandeza lógica com o valor de mercado atacadista praticado pela firma interdependente. No período abrangido pela ação fiscal, os preços unitários dos filtros de papel registrados nas notas fiscais de venda emitidas por Celupa correspondiam em média à metade dos preços unitários registrados nas notas fiscais emitidas por estabelecimentos de Melitta nas vendas para terceiros, comparando-se códigos de produtos idênticos. Além disso, os preços praticados por Melitta, conforme demonstrado nos autos (fls. 59 a 63), não sofrem alterações em função da localização do distribuidor ou do cliente, tratando-se de um mercado homogêneo<sup>4</sup>.

Conforme explicou o patrono da recorrente, em sua sustentação oral do recurso, o grupo industrial em que se inserem Celupa e sua interdependente Melitta constitui-se desse e de outros estabelecimentos industriais, de comercial atacadista, distribuidores, onde cada qual executa uma atividade específica, porém dependente, e que, concluída, aperfeiçoa e completa o objetivo do grupo empresarial. Sob a coordenação de um comando central que determina preços e as políticas da empresa, cada estabelecimento realiza seus custos e são eles, em seu conjunto, determinantes para a fixação da política de preços. Dessa forma, o preço de mercado atacadista, o preço praticado para os revendedores é conhecido e todos os estabelecimentos do grupo empresarial concorrem para a formação desse preço e desse mercado. Não é a recorrente industrial que, com seus custos, isoladamente, define preços do mercado atacadista para os produtos. Tão pouco é a comerciante atacadista interdependente, com base em seus custos próprios, que determina os preços de venda de seus produtos no atacado.

Na organização industrial em que está inserida a recorrente, a definição dos preços de seus produtos é uma equação complexa que deve levar em consideração, no mínimo, os custos de toda a atividade empreendedora, os investimentos futuros do grupo e os preços praticados pelos concorrentes. Todos colaboram para a colocação dos produtos junto ao mercado criado pelo empreendimento.

<sup>4</sup> O patrono da empresa, em sua sustentação oral, afirmou que a Fiscalização não teria analisado as vendas no atacado efetuadas em Guaíba, o que não corresponde à realidade. Em Termo de Intimação lavrado em 30/05/2011, a Fiscalização pediu para Melitta esclarecer se nas vendas para clientes localizados na região metropolitana de Porto Alegre é adotado algum procedimento ou tratamento diferenciado em relação a vendas para clientes situados em outros municípios gaúchos (fl. 59). Em resposta datada de 17/06/2011, a empresa informou que não há distinções (fl. 63).

Dizer que não há preço de mercado atacadista nas operações de saída do estabelecimento da recorrente industrial para o estabelecimento comercial interdependente é querer atribuir uma independência negocial a seus estabelecimentos que na prática não existe pela própria dinâmica empresarial. Alguém acredita que o estabelecimento da recorrente industrial, cuja produção é comercializada exclusivamente pela comercial interdependente, fixaria preços de atacado diferentes dos fixados pela empresa comercial? A matriz além permitiria esse fratricídio?

Esta é precisamente a distorção que as normas que regulam o valor tributável mínimo do IPI pretendem evitar.

#### **CONCLUSÕES**

Entendo que o artifício empregado pela autuada, ao se utilizar da instalação de firma interdependente em outro município, apoiando-se em interpretação literal do conceito da palavra praça, em situação que sequer se inclui entre as que exigem interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN, adota a localização geográfica como absurdo critério para a determinação do tratamento tributário, perverte a finalidade da norma e é abusivo, pois dá azo a redução significativa do valor do imposto devido em detrimento da atividade concorrencial.

Essa interpretação, caucada no conceito reducionista de praça circunscrita a município ou fração dele, desprestigia o Princípio da Uniformidade Tributária e o da Isonomia, uma vez que, em situações idênticas, operações de saída de produtos entre empresas interdependentes seriam regidas por regras distintas apenas em razão da localização, possibilitando a prática de concorrência desleal e ofendendo a ordem econômica.

A Constituição Federal consagra em seu preâmbulo que o Brasil é um Estado Democrático e que a igualdade e a justiça são valores supremos da sociedade. E sobre os princípios constitucionais, diz que a liberdade de iniciativa tem de ser compatibilizada com o princípio da solidariedade, com a justiça e com a capacidade contributiva.

Nesse contexto, não se pode admitir a interpretação defendida pela autuada, que, simplesmente por estabelecer sua distribuidora em outro município, utiliza como base de cálculo do imposto valores duas ou três vezes inferiores aos efetivamente cobrados pela distribuidora e pagos pelos clientes não interdependentes, contribuintes de fato do imposto. Em primeiro lugar, porque a norma, de caráter flagrantemente antielísivo, não comporta a interpretação restritiva pretendida, seja porque o conceito de praça não tem a univocidade blefada pela recorrente, seja sobretudo porque há parecer de caráter normativo que oferece interpretação da norma compatível com as suas finalidades. Ademais, a prevalecer o argumento da autuada, criar-se-á uma concorrência desigual com outras fábricas do mesmo produto que os vendam diretamente a seus clientes, ou que instalem distribuidoras no mesmo município da fábrica, ao arrepio dos princípios constitucionais norteadores da atividade econômica.

Com essas considerações, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo integralmente o lançamento.

Alexandre Kern



Normas gerais. Planejamento tributário abusivo.  
Subfaturamento. Ônus da prova.





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

**Processo n°** 16561.720180/2012-76  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3401-003.266 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de setembro de 2016  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS NATURA LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

A acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, devendo ser efetivamente comprovada, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver interdependência entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rodolfo Tsuboi.

## Relatório

Versa o presente sobre **Auto(s) de Infração(ões)**, lavrado(s) em 13/12/2012 (fls.<sup>1</sup> 2922/2930 e 2933/2953) e cientificado(s) pessoalmente em 20/12/2012 (fls. 2923 e 2934), para exigência das *contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativas* e acréscimos legais, no valor consolidado original de R\$ 720.204.731,39, com base na legislação de regência, referente às insuficiências de recolhimentos, resultantes da prática de preços de venda junto à controladora: NATURA COSMÉTICOS S/A, por valores, alegados pela acusação fiscal, inoponíveis ao Fisco, no período de janeiro a dezembro de 2008, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO FISCAL.

Do TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO FISCAL, às fls. 2867/2920, nos termos em que foi resumido e relatado, no relatório da decisão recorrida, às fls. 3820/3821, adotado como relatório da presente decisão e parcialmente transcrito, a seguir

"Para embasar a atuação, a fiscalização elaborou o Termo de Verificação de Infração Fiscal, de fls. 2867/2920.

Nele, descreveu a atividade do contribuinte, indústria de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, sua forma de atuação, a evolução da organização societária do grupo econômico a que pertence, discorreu longamente sobre condições de mercado, lucratividade, tratou da evolução do recolhimento de IPI da empresa, do regime monofásico das contribuições para tal atividade, da evolução do recolhimento da Cofins.

Em síntese, concluiu que a contribuinte praticou planejamento tributário abusivo, pelas seguintes constatações:

- a) a reestruturação do grupo econômico, em 1994, passando a contar com duas empresas independentes, uma industrial e outra comercial, apenas um ano após a unificação dos departamentos de industrialização e comercialização em uma só empresa, teria tido motivação exclusivamente tributária, para reduzir o recolhimento de tributos (fls. 2878/2879);
- b) a contribuinte vende seus produtos exclusivamente para a empresa comercial do grupo;
- c) em relação a esses produtos, a empresa comercial do mesmo grupo os vende por valores cuja diferença chega a superar os 500%, o que indica subfaturamento na operação entre a empresa industrial e a comercial (fl. 2891);
- d) a contribuinte vende seus produtos exclusivamente para a empresa comercial do grupo (fl. 2897);
- e) existe uma grande diferença de lucratividade entre a industrial (de 9,85% a 13,02%) e a comercial (de 58,36% a 61,10%) nos anos de 2006 a 2008 (fl. 2893). Comparando, pesquisa com 193 empresas manufatureiras de diversos ramos da indústria tiveram margem bruta, dos anos de 2000 a 2003, de 31,63% (fl. 2894);
- f) se não houvesse a separação em empresas industrial e comercial, o conjunto das duas poderia produzir um lucro líquido, em 2008, superior ao produzido pelas empresas separadamente na ordem de R\$ 290 milhões, comprovando a falta de lógica empresarial na referida separação. Tal fato só se justifica pela economia advinda do planejamento tributário abusivo do IPI, PIS e Cofins, que somados atingem, em 2008, valor aproximado de R\$ 630 milhões (fls.2895/2897).

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

Prosseguiu a fiscalização com longo arazoado tratando de “concorrência e competitividade” (fls. 2899/2904) e de “planejamento tributário contaminado pelo abuso de direito” (fls. 2904/2917), mencionando vasta doutrina, para concluir que a “Contribuinte em questão, driblou, contornando o espírito da lei tributária tanto no IPI, quanto na COFINS e no PIS.”

Considerando os preços praticados pela industrial em suas vendas para a comercial “abusivos e inoponíveis ao Fisco”, tomou-se os preços de venda praticados pela empresa comercial com os ajustes descritos à fl. 2918, calculando-se as contribuições devidas e exigindo-se a diferença entre esses valores e os confessados em DCTF, conforme quadros de fls. 2918/2919.

O enquadramento legal encontra-se a fls. 2924/2925, 2930, 2935/2936 e 2941.

Cientificada pessoalmente do(s) Auto(s) de Infração(ões), em 20/12/2012 (fls. 2923 e 2934), NATURA LTDA, apresentou impugnação, em 18/01/2013 (fls. 2959/3111), na qual alega, na síntese do relatório da decisão recorrida, parcialmente transcrita, a seguir:

*1. Trata-se de autos de infração lavrados para constituir créditos tributários a título de PIS e de COFINS relativamente aos fatos geradores do ano-calendário de 2008, ao argumento de que os preços praticados nas vendas de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásicos) pela "Indústria" para a "Distribuidora" (pessoas jurídicas interdependentes) não seriam "oponíveis" ao Fisco.*

*2. Ocorre que, no termo de verificação fiscal, a autoridade administrativa não indicou qualquer dispositivo da legislação infraconstitucional que teria sido infringido ou, então, não teria sido observado e, também, não houve acusação fiscal de dolo, fraude ou simulação.*

*3. Além disso, não existe no ordenamento jurídico brasileiro norma anti-elisiva geral ou específica que autorizaria a desconsideração dos preços efetivamente praticados nas vendas de produtos monofásicos pela "Indústria" para a "Distribuidora", destacando-se, ainda, como bem sabe a fiscalização, a ausência da necessária regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001.*

*4. Por outro lado, a legislação do IPI (Lei nº 7.798/1989 e Regulamentos, tal como o Decreto nº 4.544/2002, vigente à época dos fatos) pressupõe, permite e disciplina os efeitos tributários na hipótese de segregação das atividades industrial e comercial em pessoas jurídicas independentes e do mesmo grupo empresarial, estabelecendo regras de "interdependência" e de "valor tributável mínimo".*

*5. Já para o PIS e a COFINS, tal disciplina não existe; mais do que isso, quando propostas pelo Poder Executivo, mediante a veiculação de Medidas Provisórias (219/2004 e 497/2010), foram ao final recusadas, seja por veto do próprio Presidente da República, seja por rejeição do Parlamento.*

*6. Por sua vez, a segregação das atividades industrial e comercial é a estrutura adotada pelo grupo "Natura" desde 1974, e não 1994, como afirmado de modo até mesmo temerário pela autoridade administrativa no termo de verificação fiscal, e historicamente considerada a mais eficaz e adequada para a consecução das suas atividades empresariais.*

*7. O que "sobrou", então, como "argumento" para a autoridade administrativa "justificar" a lavratura dos autos de infração de PIS e de COFINS? Sugerir que a Impugnante teria violado princípios constitucionais (isonomia, capacidade contributiva, solidariedade social, concorrência justa etc), tentando construir um cenário nebuloso de suposto "planejamento tributário abusivo" que visaria a*

reduzir o recolhimento do IPI, e que pretenderia, também para o futuro, estender esses efeitos para o PIS e a COFINS que ainda viriam a ser cobrados em um regime de tributação concentrada (monofásico).

8. Na verdade, as ilações da fiscalização - carregadas de insinuações, imputações dissociadas da realidade, e que chegam até mesmo a ingressar de modo absolutamente impertinente em aspectos concorrenciais -, enveredaram por searas totalmente desconexas ao que realmente deu ensejo à lavratura do auto de infração de IPI, certamente para construir um **pretexto** na tentativa de conferir algum tipo de **justificativa** para a autuação relativa ao PIS e à COFINS.

9. O resultado do esforço intelectual e, reconheça-se, até criativo da autoridade administrativa foi a concepção de um "auto de infração constitucional".

10. Ao fim e ao cabo, procurando "pegar o gancho" em uma acusação fiscal relativa ao IPI para lá de insubsistente - pois também pautada em premissas dissonantes da realidade, que contrariam pronunciamentos administrativos, inclusive e notadamente de Órgãos de Julgamento, e mesmo os léxicos quanto ao conceito de "praça do remetente" - as autoridades fiscais, em peripécias hermenêuticas, acharam-se investidas de competência para, ao mesmo tempo, fazer o papel de legislador positivo e negativo, atuando como intérprete e aplicador da Constituição Federal.

11. Entretanto, como um agente fiscal não integra o Órgão que detém o monopólio da jurisdição e tampouco possui competência para a interpretação e aplicação da Constituição Federal diretamente ao contribuinte - no caso, a **Impugnante** - a pretensão de fundamentar a exigência de crédito tributário em princípios constitucionais não resiste e deve ser rechaçada com veemência, inclusive, pelas autoridades administrativas de julgamento. É isso que se pode esperar, no mínimo, do Estado que se quer de Direito.

12. Não bastasse toda a fertilidade da "tese" desenvolvida pela autoridade administrativa, quando tentou implementar um "método" de apuração das supostas diferenças de PIS e de COFINS que não teriam sido recolhidas, levou-se adiante trabalho fiscal desprovido de qualquer lógica e que utilizou "critérios" absolutamente irrazoáveis, falhos e que ignoraram a realidade das operações da **Impugnante**, evidenciando uma total precariedade e fragilidade, que macula de plano os autos de infração, por patente violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

13. Ademais, cotejando-se as margens de lucro da **Impugnante** com as de outras indústrias do mesmo setor produtivo (itens de perfumaria, higiene pessoal e toucador), que é o critério usualmente adotado em análises econômicas, verifica-se que não há qualquer anormalidade na política de preços praticada, ressaltando-se que, em muitos casos, as margens ou muito próximas ou até mesmo **inferiores** as que são praticadas pela **Impugnante**, como, aliás, atestado e bem demonstrado no Parecer Econômico da Consultoria "LCA" (**doc. 08**).

14. E, ainda, as questões concorrenciais e a descabida invocação do princípio da neutralidade tributária não são pertinentes no caso concreto e, portanto, merecem ser desconsideradas, e, não bastasse, no mérito, estão profundamente equivocadas, o que será abordado em tópico específico.

Passou a discorrer detalhadamente sobre cada tópico, para demonstrar a veracidade e correção de suas informações, transcrevendo farta doutrina e jurisprudência, para concluir:

424. Diante do exposto, conclui-se que:

(I) os autos de infração não possuem fundamento jurídico e, também, não possuem motivação legal e específica, razão pela qual deve essa C. Turma Julgadora declará-los nulos (materialmente);

*(II) a ausência de acusação fiscal de dolo, fraude ou simulação confirmou a impossibilidade de desconsideração dos preços efetivamente praticados nas vendas dos produtos monofásicos pela "Indústria" para a "Distribuidora";*

*(III) a ausência de norma anti-elisiva geral ou específica, inclusive pela ausência de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, também impede a desconsideração dos preços efetivamente praticados nas vendas dos produtos monofásicos pela "Indústria" para a "Distribuidora";*

*(IV) a legislação do IPI (Lei nº 7.798/1989 e Regulamentos, tal como o Decreto nº 4.544/2002, vigente à época dos fatos) pressupõe, permite e disciplina os efeitos tributários em relação à segregação das atividades industrial e comercial em pessoas jurídicas interdependentes, de modo que a referida estrutura empresarial também não pode ser desconsiderada para o PIS e a COFINS;*

*(V) não houve "subfaturamento";*

*(VI) o procedimento adotado pela fiscalização não tem fundamento legal (e, nessa medida, é ilegal), é contraditório com o próprio histórico da legislação ordinária do PIS e da COFINS e, principalmente, com a decisão do legislador de não instituir (em Lei) regime tributário específico para o PIS e a COFINS, aplicável nas vendas de produtos monofásicos entre pessoas jurídicas interdependentes;*

*(VII) a segregação das atividades industrial e comercial, e os preços efetivamente praticados nas vendas dos produtos monofásicos pela "Indústria" para a "Distribuidora" não violam a legislação ordinária do PIS e da COFINS, e, portanto, não foi praticado qualquer ilícito a justificar a lavratura dos autos de infração;*

*(VIII) na identificação da suposta matéria tributável, a fiscalização não observou o critério jurídico específico para apuração do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, previsto nas Leis nºs 10.147/2000, 10.637/2002 e 10.833/2003, desprezou créditos legítimos do PIS e da COFINS não-cumulativos e incorreu em diversos erros no critério de cálculo adotado, comprometendo a certeza e a liquidez do crédito tributário e, com isso, violando o artigo 142 do Código Tributário Nacional;*

*(IX) ainda que a segregação das atividades, em 08/1994, pudesse ser considerada "planejamento tributário" para o PIS e a COFINS, certo é que todos os atos praticados são lícitos, como, aliás, reconhecido pela própria fiscalização, possuem motivos (extra-tributários) predominantes que subsidiaram a decisão empresarial e não esbarraram em qualquer norma anti-elisiva (observância da estrita legalidade em matéria tributária);*

*(X) não houve abuso de direito, pois a segregação das atividades industrial e comercial em pessoas jurídicas independentes sempre foi a estrutura empresarial historicamente mantida pela "Natura" (desde 1974) e, em 08/1994, não havia qualquer possibilidade (fática, jurídica e lógica) de realização de suposto "planejamento tributário" visando a reduzir artificialmente as bases de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que, por força do regime de tributação vigente à época (e também nos seis anos posteriores), as receitas da "Indústria" e as receitas da "Distribuidora" eram tributadas, inclusive, com a aplicação das mesmas alíquotas;*

*(XI) não pode ser admitida a indevida ingerência da fiscalização nos atos de gestão empresarial;*

*(XII) as questões concorrenciais levantadas pela fiscalização merecem ser completamente desconsideradas. Além de não pertinentes à esfera tributária, em seu mérito estão profundamente equivocadas;*

*(XIII) a estrutura adotada pela Impugnante não se mostra acintosa à concorrência, sendo impertinente a invocação de uma suposta "neutralidade fiscal" em favor do Fisco; e*

*(XIV) em qualquer hipótese, os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada.*

*425. Assim, é a presente para requerer o acolhimento da impugnação para, no mérito, reconhecer a manifesta insubsistência do lançamento, com o cancelamento integral dos autos de infração.*

A decisão de primeira instância, proferida em 13/06/2013 (fls. 3819/3827) é pela procedência da impugnação, exonerando integralmente o crédito tributário. Acorda a DRJ:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Ano-calendário: 2008*

**TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.**

*A legislação da Cofins não contempla tratamento diferenciado às transações com mercadorias sujeitas à tributação monofásica simplesmente por serem praticadas entre empresas interdependentes.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Ano-calendário: 2008*

**TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.**

*A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep não contempla tratamento diferenciado às transações com mercadorias sujeitas à tributação monofásica simplesmente por serem praticadas entre empresas interdependentes.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2008*

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.**

*Não se vislumbra a prática de planejamento abusivo ou ilícito quando o grupo econômico segrega as atividades industrial e comercial em empresas distintas, ainda que tendo a finalidade de economia de tributos.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

Por força de recurso necessário, nos termos do art. 34, do PAF - Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, e art. 1º, da Portaria MF nº 03/2008<sup>2</sup>, o presente processo foi submetido à apreciação do CARF.

Em cumprimento ao Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, encaminhou-se os autos à PGFN para análise, via Despacho de Encaminhamento, de 23/09/2013 (fl. 3832).

<sup>2</sup> 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 o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

A Fazenda Nacional apresentou razões ao recurso de ofício, em 21/10/2013 (fls. 3833/3843), respeitados o prazo de 30 (trinta) dias e o direito de ser ouvido, em defesa dos interesses de quem representa, previstos, respectivamente, nos § 2º, do art. 48, e art. 58, dos antigos RICARF/09 e novo RICARF/15, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, asseguradas as garantias inerentes à ampla defesa e ao contraditório.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Cuida-se de recurso de ofício, onde o valor desonerado supera o de alçada, atendendo os requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Como visto do relatório, trata-se de Auto(s) de Infração(ões), lavrado(s) para a constituição de crédito tributário da Contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativas, relativos ao período de 01/2008 a 12/2008, referentes às *insuficiências de recolhimentos*, resultantes da prática de *preços de venda* junto à controladora: NATURA COSMÉTICOS S/A, segundo a acusação fiscal, por *valores inoponíveis ao Fisco*.

Tratando de recurso de ofício, cumpre revisar as razões e fundamentos jurídicos, sintetizados na decisão recorrida, como suficientes ao cancelamento da exação fiscal:

*"Em síntese, a fiscalização não logrou comprovar planejamento tributário abusivo, subfaturamento, ilícito tributário, utilizou-se de base de cálculo não prevista em lei, produzindo o que a impugnante chamou, acertadamente, de "auto de infração constitucional"."*

Vejamos então as questões trazidas pela acusação fiscal, impugnante e decisão recorrida sobre: (i) *comprovação de planejamento tributário abusivo, subfaturamento e ilícito tributário*; e (ii) *utilização de base de cálculo não prevista em lei*.

Tema recorrente, onde *algumas pessoas jurídicas que produzem ou fabricam produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS vendem sua produção para comerciais atacadistas, controladas ou coligadas, com preços subfaturados, erodindo a base de cálculo das contribuições*, nos termos das exposições de motivos sobre o artigo 22, da MP nº 497, de 27 de julho de 2010, afirmando, ainda, que *o dispositivo proposto, ao equiparar as pessoas jurídicas comerciais atacadistas aos produtores, elimina a possibilidade desse planejamento elísivo*.

Art. 22. Equipara-se a produtor ou fabricante, para efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a pessoa jurídica comercial atacadista que adquirir, de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência, produtos por esta produzidos, fabricados ou importados e que estejam relacionados no § 1º e § 1º-A do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003

§1º Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da pessoa jurídica comercial atacadista de que trata o caput, aplicam-se, respectivamente, as alíquotas previstas nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme o caso.

§2º A pessoa jurídica comercial atacadista de que trata este artigo, sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003, poderá descontar créditos relativos à aquisição dos produtos sujeitos à incidência das contribuições na forma deste artigo, não se lhes aplicando, em relação a esses produtos, o disposto na alínea “b” do inciso I do art. 3º das referidas leis.

§3º O crédito de que trata o § 2º deste artigo será calculado mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º sobre o custo de aquisição.

§4º A pessoa jurídica comercial atacadista que se enquadrar nas disposições deste artigo poderá descontar crédito presumido sobre o valor dos produtos relacionados nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, que possuírem em estoque no primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Medida Provisória.

§5º O crédito presumido de que trata o § 4º deste artigo será calculado mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º sobre o valor dos produtos em estoque.

§6º A pessoa jurídica comercial atacadista não terá o direito à opção de que tratam o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

§7º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica produtora, fabricante ou importadora ser optante, conforme o caso, por regime especial relacionado no § 6º.

§8º O disposto neste artigo aplica-se somente à receita bruta auferida pela pessoa jurídica comercial atacadista com a venda dos produtos de que trata o caput, quando adquiridos de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência.

§9º Para os efeitos deste artigo, na verificação da existência de interdependência entre duas pessoas jurídicas, aplicar-se-ão as disposições do art. 42 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

As novas regras aplicáveis à sistemática monofásica de incidência de PIS/PASEP e COFINS, inicialmente, produziram efeitos a partir de novembro de 2010, postergado para março de 2011, pelo art. 2º, da MP nº 510, de 28 de outubro de 2010, que alterou o art. 31, da MP nº 497, de 27 de julho de 2010. Porém, com a conversão na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, o artigo 22, da MP nº 497/2010, foi excluído, antes mesmo de produzir efeitos, sob o argumento da perda de urgência, uma vez que foi postergado o prazo de início de vigência.

O insucesso da medida específica para produtos sujeitos à incidência concentrada, aponta pra outras medidas de regramento desta questão, v.g., à regulamentação da cláusula geral anti-elisiva, do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, no que diz respeito à definição de operações de (dis)simulação, elisão e evasão fiscal, para que se adotem limites aos planejamentos tributários abusivos. Na ausência dessas regulamentações, partiu a Fiscalização por outro caminho: demonstrar a existência de *planejamento tributário abusivo*, caracterizado como ilícito tributário evasivo, resultante do *subfaturamento* na venda entre empresas interdependentes, independente da caracterização da dissimulação do artigo 116, do CTN.

*Subfaturamento*, diferença à menor entre o preço cobrado na fatura e o que foi ajustado. O Contribuinte insere em documentos fiscais preços abaixo do valor real faturado. O Fisco questiona quando ocorre a prática de preços diferenciados ou por comparação de preços, apontando indícios por meio de histórico de transações e cotações no mercado.

*ADUANEIRO. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. - Equipamento faturado por valor inferior ao do outro, da mesma marca, do mesmo fabricante e com as mesmas especificações, importado anteriormente. Caracterizado o subfaturamento.*

*Provido o recurso da Fazenda Nacional.*

*(Acórdão CSRF/03-03.066, de 19/10/99 - Processo nº 10845.000681/92-41) [grifei]*

*VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. A ocorrência de subfaturamento do valor da transação nas operações de importação não pode ser presumida, baseado apenas em listas sugestivas de preços, ou no fato de haver vinculação entre comprador e vendedor. Há de estar inequivocamente comprovado, por meios e elementos hábeis, e obedecendo o rito previsto nas normas de regência.*

*Negado provimento ao recurso.*

*(Acórdão CSRF/03-03.056, de 18/10/99 - Processo nº 10831.000027/93-73) [grifei]*

Dos exemplos da jurisprudência administrativa, nota-se que o tema *subfaturamento* encontra tratamento próprio, quanto à legislação tributária federal, nas relações de comércio exterior, cuja definição legal, à época dos fatos, encontrava-se no inciso I, do artigo 633, do Decreto nº 4.543, de 26/12/2002 - Regulamento Aduaneiro de 2002 - RA/2002:

*Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):*

*I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único); (grifei)*

A legislação do IPI, vigente à época dos fatos, Decreto nº 4.544/2002 - RIPI/2002, nas relações de comércio interno, trata do assunto de outra forma, reservando à hipótese de segregação das atividades industrial e comercial em pessoas jurídicas independentes e do mesmo grupo empresarial (interdependentes), disciplina própria aos efeitos tributários, estabelecendo regras de *interdependência* e de *valor tributável mínimo*.

Já para o PIS/PASEP e a COFINS, no caso de produtos sujeitos à incidência concentrada, tentou-se disciplina semelhante (ao invés de *valor tributável mínimo*, previa-se a tributação do interdependente na cadeia comercial, deixando a concentração de ser monofásica) na hipótese de segregação das atividades industrial e comercial em pessoas jurídicas interdependentes, porém, sem sucesso às Medidas Provisórias nº 219/2004 e 497/2010.

Admitido-se desnecessário disciplina e rito próprio de valoração comercial de produto subfaturado, específico para o PIS/PASEP e a COFINS, caberia ao fisco provar a prática de preços diferenciados, para em seguida arbitrar os valores das referidas operações subfaturadas, nos termos do artigo 148, do CTN:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifei)*

Como provas sobre os fatos que relata, a Fiscalização apresentou, quanto ao planejamento tributário abusivo, simples indícios e alegações sobre: suposta intenção da reestruturação societária feita pela atuada, segregando a empresa em industrial e comercial, exclusivamente, para reduzir o recolhimento de tributos IPI, PIS e COFINS; vendas exclusivas à empresa comercial interdependente e cujo preço de revenda chega 500% superior, indicando subfaturamento na operação comercial entre interdependentes; diferenças de lucratividade entre as empresas interdependentes e com outras do setor, afirmando comprovada a falta de lógica empresarial na segregação das atividades, a qual só se justificaria pela economia advinda do planejamento tributário abusivo.

No que diz respeito ao PIS/PASEP e à COFINS, cuja instituição do regime monofásico de concentração de alíquotas (Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000) é posterior ao processo de reestruturação societária da contribuinte (seja em 1974 e/ou 1994), a tese levantada de planejamento tributário abusivo, na segregação das atividades industrial e comercial, reduzindo artificialmente as bases de cálculo, além de meramente indiciária, não é aplicável, salvo admitirmos uma lógica improvável de previsão do futuro, diversos anos antes.

Descartada a vinculação do processo de reestruturação societária com o planejamento tributário abusivo, ainda, restaria verificar se, diante da estrutura já formatada, antes mesmo da instituição do regime monofásico de concentração de alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS, estaríamos diante de um abuso de forma, na utilização dessa estrutura segregada das atividades industrial e comercial, reduzindo artificialmente as bases de cálculo dos tributos, por meio de subfaturamento das vendas da empresa industrial para a comercial interdependente

Quanto ao subfaturamento, importante notar que não se trata do conceito clássico: diferença à menor entre o preço cobrado na fatura e o que foi ajustado. Tratando-se de empresas interdependentes, o preço já é ajustado à menor, visando reduzir artificialmente as bases de cálculo dos tributos.

Também aqui, os mesmos simples indícios sobre: vendas exclusivas à empresa comercial interdependente e cujo preço de revenda chega mais de 500% superior, média de mais de 300% superior (fls. 2890/2892), indicando subfaturamento na operação inicial entre as interdependentes; além de diferenças de margens brutas e lucratividades entre as empresas interdependentes e com outras do setor (fls. 2892/2895), resultantes do subfaturamento na venda da industrial e altas margens nas vendas da comercial.

Não foi feita qualquer verificação, individualizada por produtos, da prática de preços diferenciados ou por comparação de preços, ao menos, apontando indícios mais robustos, por meio de histórico de transações e cotações nos mercados, ou ainda, demonstrando a proximidade entre o preço de venda e o custo de produção.

Nesse ponto, no mesmo sentido da decisão recorrida, entendo que os dados trazidos pela acusação fiscal, em que pese representarem indícios de que tenha ocorrido 'algum' subfaturamento, não são suficientes para comprovar a ocorrência do fato e sua subsunção como ilícito tributário de insuficiências de recolhimentos, resultantes da prática de preços de venda subfaturados junto à controladora: NATURA COSMÉTICOS S/A.

Quanto à utilização de base de cálculo não prevista em lei, entendo, em sentido contrário ao da decisão recorrida, ter a Fiscalização agido dentro dos parâmetros expressamente previstos no artigo 148, do CTN, quanto à possibilidade de arbitramento, porém, ainda que admitido desnecessário disciplina e rito próprio de valoração comercial de produto subfaturado, como frisado, no presente caso, estaríamos diante de ausência de provas.

---

Desta forma, tendo em vista a ausência de elementos probatórios capazes de demonstrar a ocorrência de *subfaturamento* ou qualquer outro *ilícito tributário* relacionado a *planejamento tributário abusivo*, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator





PIS. Base de cálculo.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10380.009928/2004-18  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-003.878 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de maio de 2016  
**Matéria** Auto de Infração PIS - Subvenção de incentivos de ICMS  
**Recorrente** M DIAS BRANCO IND COM DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/12/2002 a 31/12/2003

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE, CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS. PROADI PROVIN. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS concedidos pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte às sociedades empresárias constitui receita da pessoa jurídica, e como tal devem ser escriturados pelo regime de competência para seu reconhecimento, ou seja, mensalmente à medida que for sendo usufruído o incentivo, mediante a dedução do ICMS a recolher. Recurso Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

Henrique Pinheiro Torres – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pelo Sujeito Passivo ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, em face do Acórdão nº 203-13 200, que possui a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 31/01/1999 a 30/09/1999*

**DECADÊNCIA PIS/PASEP**

*Nos termos da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a regra que define o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários do PIS/Pasep é a do § 40 do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar da data do fato gerador.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 31/10/1999 a 31/12/2003*

**NULIDADES CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA  
OBSCURIDADE E DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS,  
INOCORRÊNCIA**

*O auto de infração é claro em apontar que o lançamento decorre de divergências entre o valor devido e o informado em DCTF, especialmente quando os quadros demonstrativos auxiliares evidenciam as rubricas que formam a base de cálculo sobre a qual foi apurado o valor devido encontrado pelo Fisco. As "explicações" mais minudentes efetuadas apenas sobre três matérias não descaracterizam a ocorrência da infração que se originou no fato de não ter a atuada incluído na base de cálculo os valores de outras receitas operacionais. Além disso, ainda que de forma preventiva, a atuada se manifestou pela ilegalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição,*

**NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. SUPRESSÃO  
PELO ENQUADRAMENTO LEGAL CORRETO INOCORRÊNCIA.**

*Não é passível de nulidade o lançamento que, mesmo tendo se referido a dispositivo legal não aplicável à situação, acabou por invocar a outros, pertinentes, o que permitiu à atuada o pleno conhecimento das imputações que lhe foram feitas, tanto que pôde apresentar robusta peça recursal*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL AÇÃO JUDICIAL  
CONCOMITÂNCIA DE OBJETO RENÚNCIA À INSTÂNCIA  
ADMINISTRATIVA PIS/PASEP REGIME CUMULATIVO  
ALARGAMENTO DA BASE, DE. CÁLCULO. SÚMULA Nº1**

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. No caso, a atuada obteve decisão judicial com trânsito em julgado lhe garantindo o direito de submeter à incidência do*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 15/06/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/06/

2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por HENRIQUE PINHEIRO T

ORRES

Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*PIS/Pasep cumulativo apenas as receitas oriundas da venda de mercadorias e de Serviços*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL AÇÃO JUDICIAL CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. PIS/PASEP REGIME CUMULATIVO ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA Nº 1**

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. No caso, a autuada obteve decisão judicial com trânsito em julgado lhe garantindo o direito de excluir da base de cálculo a parcela do ICMS-substituição tributária pago nas aquisições de trigo em grão e de farinha de trigo adquiridos do exterior ou de Estado não signatário do Protocolo.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA . BASE DE CÁLCULO RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS RECEITA BRUTA**

*A diminuição de uma obrigação, originada pelo fortalecimento da moeda nacional, em detrimento da moeda estrangeira à qual está indexada tal passivo, deve ser registrada na contabilidade mediante o débito na conta das obrigações e, como contrapartida, o crédito em conta de receitas, não se admitindo que sejam creditadas contas de despesas*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 31/12/2002 a 31/12/2003*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE, CÁLCULO. INCENTIVOS FISCAIS. PROADI PROVIN SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO . REGIME DE COMPETÊNCIA.**

*Nos termos do Parecer Normativo CST n 112, de 1979, as subvenções para custeio e para investimento são contabilizadas a crédito de receitas, operacionais e não operacionais, respectivamente. De se observar, ainda, o regime de competência para o reconhecimento de tais receitas, ou seja, mensalmente à medida que for sendo usufruído o incentivo, mediante a dedução do ICMS a recolher.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA BASE DE CÁLCULO OUTRAS RECEITAS**

*Conforme o artigo 1º da Lei nº 10637, de 2002, a contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*

**AUTO DE INFRAÇÃO RECOLHIMENTOS EFETUADOS APÓS O INÍCIO DA AUDITORIA FISCAL ESPONTANEIDADE**

*Os recolhimentos efetuados pela autuada após o início dos trabalhos de fiscalização não tem o condão de modificar os valores constituídos pelo auto de infração, visto que perdida a espontaneidade, não obstante*



conhecido pelo recurso voluntário, tendo em conta a opção pela via judicial, com aplicação da Súmula nº 1 do Segundo Conselho de Contribuintes, de modo que encontra óbice, também, no parágrafo segundo do mesmo dispositivo regimental.

Concerne à pretensa nulidade por obscuridade e deficiência na descrição dos fatos e erro no enquadramento legal, após examinar os arestos envolvidos conclui, no exame de admissibilidade, que não havia qualquer desinteligência entre eles, eis que os fatos tratados em ambos não são assemelhados.

Dessa forma, o **Recurso Especial do sujeito passivo foi admitido apenas parcialmente, no tocante ao momento de reconhecimento das receitas advindas das subvenções para investimento, para fins de incidência do PIS/Pasep**, conforme despacho de admissibilidade às fls.1052 a 1056.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que a tributação da subvenção concedida pelo Estado do Ceará (Provin) deveria alcançar os “ganhos”, incidindo por ocasião do financiamento do ICMS, com o reconhecimento mensal, açambarcando o montante da subvenção utilizada na dedução/pagamento do ICMS devido, o acórdão paradigma, examinando a mesma vantagem fiscal (Provin – Ceará), entendeu que a caracterização da receita somente ocorreria quando da quitação do financiamento

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 1066 a 1069.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A matéria que se apresenta a debate, nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 1.052 a 1.056, cinge-se ao momento **de reconhecimento das receitas advindas das subvenções para investimento, para fins de incidência do PIS/Pasep**, por verificar que estão atendidos os requisitos de admissibilidade.

Assim, como dito acima, a questão a ser apreciada no presente julgamento refere-se à incidência do PIS sobre os aportes recebidos pela Recorrente a título de subvenções públicas para investimento dos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, oriundas, respectivamente, do PROVIN e PROADI, relativo aos períodos abrangidos pelo regime da não cumulatividade (31/12/2002 a 31/12/2003).

Enquanto o acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que a tributação da subvenção concedida pelo governo estadual deveria alcançar os “ganhos”, incidindo por ocasião do financiamento do ICMS, de forma que o seu reconhecimento deveria ser mensal, abarcando o montante da subvenção utilizada na dedução/pagamento do ICMS devido, a recorrente alega que a caracterização da receita somente ocorreria quando da quitação do financiamento.

Não foi objeto do recurso especial o enquadramento dos aportes oriundos dos incentivos fiscais do PROVIN e PROADI concedidos, respectivamente, pelos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, como subvenção pública para investimento, mas sim a

incidência de PIS sobre essas subvenções públicas, por não integrar a receita bruta do contribuinte, seja nos termos da Lei nº 9.718/1998 ou da Lei nº 10.687/2002.

Já me manifestei acerca do tema, no voto condutor do Acórdão nº 9303-002.355, de 13 de agosto de 2013, cujos fundamentos adotados naquele julgamento reproduzo abaixo, e adoto como minhas razões de decidir no presente processo:

*Inicialmente, tem-se que o correto enquadramento contábil dos incentivos fiscais (subvenções) concedidos pelo Estado do Amazonas, destinados às sociedades empresárias industriais ou agroindustriais que lá se instalaram, deve ser feito como receitas não operacionais da pessoa jurídica, pelas razões seguintes.*

*As subvenções governamentais são programas delineados, administrados e concedidos pelos governos (União, Estados, DF e Municípios) com o objetivo de incrementar operações, atrair investimentos para determinadas regiões pouco desenvolvidas e financiar a promoção de atividades de interesse público.*

*Às empresas que se fixam em áreas carentes de desenvolvimento são concedidas reduções e isenções tributárias (subvenções) sobre suas operações, cuja concessão segue procedimento criterioso de aprovação da empresa interessada.*

*Há outras modalidades de subsídios, tais como as subvenções governamentais para investimento em que a empresa beneficiária fica obrigada a reinvestir, sob determinadas condições, parte dos tributos desonerados de suas transações e a subvenção para custeio, também denominada de subvenção corrente para custeio ou subvenção operacional, esta modalidade de subvenção governamental é caracterizada pelo incentivo, em sua maioria de natureza tributária, concedido pelo poder público com o objetivo de incrementar a atividade operacional das empresas em decorrência de interesses do próprio governo.*

*Dos conceitos acima, a conclusão acacia a que se chega é que o incentivo fiscal dado pela Lei 2.826/2003, do Estado do Amazonas, é espécie de subvenção governamental. A classificação desse incentivo como subvenção governamental é encontrada, dentre outros, nos itens 6 e 41 do CPC nº 7. Como é de sabença de todos, a sigla CPC designa o Comitê de Pronunciamento Contábil, criado pela Resolução nº 1055/05 do Conselho Federal de Contabilidade, composto pelas seguintes entidades:*

*-ABRASCA;*

*-APIMEC*

*-NACIONAL;*

*-BOVESPA;*

*-Conselho Federal de Contabilidade;*

*-FIPECAFI;*

*E*

*-IBRACON.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/06/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/06/

2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por HENRIQUE PINHEIRO T

ORRES

Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

41. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental

O CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

Releva ainda salientar que o CPC nº 07 foi aprovado, dentre outros, pela (o):

CVM, deliberação CVM nº 555/08;

CFC, Resolução CFC nº 1.143/08;

Susep, Circular Susep nº 379/08 (anexo I).

As subvenções governamentais consistentes em incentivos fiscais devem ser escrituradas como receita, a teor do item 42, abaixo transcrito:

42. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

A seu turno, o item 9 do CPC nº 07, dispõe ser irrelevante para o método de contabilização, a forma como a subvenção foi recebida, vejamos:

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

**Nessa linha de raciocínio, vê-se que os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas à sociedade empresária autuada constitui receita da pessoa jurídica, mais precisamente, receita não operacional, posto não ser fruto direto da alienação de um bem ou serviço relacionado à atividade fim da sociedade empresária.**

Resta então determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência da Cofins. Vejamos: Até o advento da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o §4 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dívida não havia de que as receitas decorrentes da isenção ou concessão de créditos

*do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, comporiam a base de cálculo dessa contribuição.*

*Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece, porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.*

*Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos erga omnis, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos gerais às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.*

*De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 62. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... **“I que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.***

*Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 62 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.*

*O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 62 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.*

*Em outro giro, a PGFN por meio da Portaria nº 294/2010, autorizou seus procuradores a não mais recorrerem das decisões definitivas de tribunais superiores, como a do STF que reconheceu a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais. A edição dessa portaria corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a **decisão plenária do STF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins.***

Documento assinado digitalmente em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL, nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/06/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/06/

2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por HENRIQUE PINHEIRO T

ORRES

Impresso em 21/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*O Carf apascentou a jurisprudência no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos.*

*Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Por conseguinte, anteriormente à vigência dessa lei, as subvenções governamentais objeto destes autos não estavam incluídas na base de cálculo da Contribuição.*

Dessa forma, o entendimento acima exposto refletiria na incidência de PIS pela sistemática cumulativa, no qual a tributação dependia do caráter operacional da receita.

Entretanto, na sistemática da não cumulatividade, regida pela Lei 10.637/2002, a contribuição incide sobre “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (operacionais ou não operacionais), “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Do enunciado legal, infere-se que se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Posto isto, tendo em vista que a matéria que ainda resta a ser decidida nos autos refere-se à Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, e que as receitas operacionais e não operacionais encontram-se incluídas na hipótese de incidência destes tributos, e que o valor dos aportes oriundos dos incentivos fiscais do PROVIN e PROADI são enquadrados como receita, mostra-se correto o lançamento tributário.

Também não procede as alegações da recorrente quanto ao erro no regime de reconhecimento para efeitos fiscais das subvenções públicas. Segundo seu entendimento, mesmo se os valores do PROVIN e PROADI fossem considerados integrantes da receita bruta da Recorrente, certamente o momento correto da sua contabilização, para efeitos fiscais, seria quando do prazo final para amortização de cada parcela do financiamento, nunca quando da concessão do financiamento.

O reconhecimento dessas receitas de subvenções de ser feito quando da celebração dos contratos de mútuo, ou seja, pelo regime de competência. No presente caso, é no momento da contratação do mútuo, no qual a empresa já tem delineado o valor da subvenção a ser auferida quando de sua realização, é que deve ser reconhecida a receita correspondente. Evidente que se a empresa incorresse em mora, ou melhor, se não observasse as condições para o recebimento da subvenção, seria perfeitamente cabível o seu estorno e conseqüentemente a retirada da base de cálculo de incidência da contribuição. Não reportou a contribuinte, entretanto, nenhuma ocorrência nesse sentido, ou seja, obteve sim suas subvenções no montante integral.

Deve ser observado, então, o regime de competência para o reconhecimento de tais receitas, ou seja, mensalmente, à medida que for sendo usufruído o incentivo, mediante a dedução do ICMS a recolher.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É como voto.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Relator

CÓPIA



PIS/COFINS. Ágio. Subscrição de ações.





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

**Processo n°** 19515.722631/2013-34  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.196 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de agosto de 2016  
**Matéria** PIS e COFINS  
**Recorrente** Odebrecht Ambiental S/A e outro  
**Recorrida** União

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

**PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE**

A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental-probatória. Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do novo CPC, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

**CONCOMITÂNCIA PARCIAL ENTRE AS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.**

A concomitância entre as instâncias administrativa e judicial impede o conhecimento do Recurso Voluntário no tópico em que coincide com a discussão judicial, mas não impede o conhecimento dos demais fundamentos que subsistem de forma autônoma.

**CAPITAL SOCIAL. ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE NOVAS AÇÕES E FORMAÇÃO DE RESERVA DE CAPITAL. EXIGÊNCIA DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE.**

Nos termos do que dispõe a Lei da S.A. e pronunciamentos do CPC, o ágio na subscrição de novas ações de uma sociedade anônima deve ser registrado como reserva de capital no seu patrimônio líquido. Trata-se, portanto, de modalidade de capital social, i.e., de valor decorrente do investimento patrimonial de acionistas de uma dada empresa com o fito de fomentar seu objeto social. Logo, não se enquadra no conceito de receita, o qual pressupõe, além de (i) ingresso financeiro (ii) em caráter definitivo, que (iii) o valor aportado seja decorrente da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.209-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016

por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

atividade empresarial da pessoa jurídica, o que não é o caso da reserva de capital. Admitir, portanto, a tributação da reserva de capital pelo PIS e pela COFINS implicaria em estender, indevidamente, os conceitos delineados juridico-contabilmente de reserva de capital e de receita, o que redundaria em ofensa ao princípio da legalidade e seu consectário lógico, tipicidade cerrada, bem como ao disposto no art. 110 do CTN.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

Ementa:

**PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE**

A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental-probatória. Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do novo CPC, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

**CONCOMITÂNCIA PARCIAL ENTRE AS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.**

A concomitância entre as instâncias administrativa e judicial impede o conhecimento do Recurso Voluntário no tópico em que coincide com a discussão judicial, mas não impede o conhecimento dos demais fundamentos que subsistem de forma autônoma.

**CAPITAL SOCIAL. ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE NOVAS AÇÕES E FORMAÇÃO DE RESERVA DE CAPITAL. EXIGÊNCIA DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE.**

Nos termos do que dispõe a Lei da S.A. e pronunciamentos do CPC, o ágio na subscrição de novas ações de uma sociedade anônima deve ser registrado como reserva de capital no seu patrimônio líquido. Trata-se, portanto, de modalidade de capital social, i.e., de valor decorrente do investimento patrimonial de acionistas de uma dada empresa com o fito de fomentar seu objeto social. Logo, não se enquadra no conceito de receita, o qual pressupõe, além de (i) ingresso financeiro (ii) em caráter definitivo, que (iii) o valor aportado seja decorrente da atividade empresarial da pessoa jurídica, o que não é o caso da reserva de capital. Admitir, portanto, a tributação da reserva de capital pelo PIS e pela COFINS implicaria em estender, indevidamente, os conceitos delineados juridico-contabilmente de reserva de capital e de receita, o que redundaria em ofensa ao princípio da legalidade e seu consectário lógico, tipicidade cerrada, bem como ao disposto no art. 110 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra. Estiveram presentes ao julgamento o Dr. Tácio Lacerda Gama, OAB/SP 219.045, e o Dr. Gileno Gurjão Barreto, OAB/DF 18.802.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016

por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

RELATOR DIEGO DINIZ RIBEIRO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

1. Tratam-se de Autos de Infração lavrados para exigir pretensos créditos tributários referentes à COFINS, no valor de R\$ 85.423.790,19, e ao PIS, no importe de R\$ 18.545.954,45 (fls. 564/569), estando nesses valores incluídos principal, multa e juros. Não obstante, também foram cobradas outras multas administradas pela RFB no valor de R\$ 3.500,00 (fls. 570/572) em razão de erros no cumprimento de obrigações acessórias.

2. Segundo relata a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 539/551), os lançamentos aqui tratados são decorrentes dos seguintes fatos:

(...).

*Lançamento de Crédito Tributário no valor de R\$ 18.145.954,45, decorrente do valor do PIS devido e não declarado pelo sujeito passivo, em relação ao valor de R\$ 527.129.034,12 contabilizado como Ágio na Emissão das Ações pela Foz do Brasil S/A, o qual referia-se à Parte do Preço de Emissão das Ações sem Valor Nominal destinada à formação de Reserva de Capital.*

*Lançamento de Crédito Tributário no valor de R\$ 85.423.790,19, decorrente do valor da COFINS devida e não declarada pelo sujeito passivo, em relação ao valor de R\$ 527.129.034,12 contabilizado como Ágio na Emissão das Ações pela Foz do Brasil S/A, o qual referia-se à Parte do Preço de Emissão das Ações sem Valor Nominal destinada à formação de Reserva de Capital.*

*Lançamento de Crédito Tributário no valor de R\$ 3.500,00, decorrente da multa aplicada devido às omissões, erros e incorreções cometidos pelo sujeito passivo na elaboração dos Dacon(s) do ano-calendário de 2009, transmitidos à RFB - Receita Federal do Brasil, conforme Demonstrativo do Cálculo da Multa Aplicada.*

(...).

3. Importante desde já registrar que **as exigências aqui tratadas foram veiculadas exclusivamente em face da empresa *Odebrecht Ambiental S/A* ("*Odebrecht Ambiental*")**, conforme se extrai dos Autos de Infração lavrados e que se encontram as fls. 558/563 (COFINS), 564/569 (PIS) e fls. 570/572 (outras multas).

4. Devidamente notificada, a *Odebrecht Ambiental* apresentou impugnação de fls. 577/606, oportunidade em que, em suma, alegou o seguinte:

"(...).

*De fato houve acréscimo em seu patrimônio líquido, contudo, este acréscimo nada mais é do que capital que ingressou na pessoa jurídica, e não receita, esta sim a base de cálculo das contribuições em questão. Acrescenta, o ágio na emissão de ações em questão somente poderia ser tributado pelo PIS/COFINS se ele representasse receita e não acréscimo de capital.*

*A legislação de todos os ramos do direito aplicável ao caso concreto (direito tributário, direito societário e direito contábil), assim como toda a doutrina convergem para um único ponto: a reserva de capital e, conseqüentemente, o ágio na emissão de ações que a compõe, não é, e não pode, sob qualquer aspecto ou pretexto, ser considerada como uma receita.*

*Enfim, a Impugnante demonstrou, neste tópico, que a legislação de todos os ramos do direito aplicável ao caso concreto (direito tributário, direito societário e direito contábil), assim como toda a doutrina convergem para um único ponto: a reserva de capital e, conseqüentemente, o ágio na emissão de ações que a compõe, não é, e não pode, sob qualquer aspecto ou pretexto, ser considerada como uma receita.*

*A natureza jurídica da reserva de capital constituída mediante "ágio na emissão de ações" é a de transferência de capitais do investidor (acionista) para a pessoa jurídica (sociedade), para que esta possa cumprir adequadamente o seu objeto social. É a forma de financiamento do empreendimento via contribuição de capital; todavia, destinado à reserva específica, tal como prevista pelas legislações societária e tributária. Não se trata de receita ou renda que são produtos da aplicação do capital. Antes pelo contrário, representam o capital em si mesmo, entretanto como uma reserva livre, já tributada, cuja aplicação pela pessoa jurídica gera receita ou renda a serem, estas sim, passíveis de tributação pelos impostos ou contribuições incidentes sobre a receita e o lucro.*

*As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não definiram expressamente o conceito, mas ele pode ser construído a partir de uma interpretação histórica e sistemática da legislação. Assim é que a Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.*

*A legislação de direito privado também dá a nota característica do termo ao vinculá-lo a uma operação de troca efetuada pela pessoa jurídica ou ainda, de um ganho obtido a partir de aplicações ou uso do capital e cujo produto integre o patrimônio da pessoa jurídica de forma definitiva e permanente.*

*A Lei nº 6.404/76, embora também não conceitue expressamente*

Documento assinado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM  
 Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

expressão "receita bruta" às **vendas e serviços**, ou seja, como produto resultante de **uma troca de bens ou serviços** produzidos ou prestados pela pessoa jurídica por uma determinada quantia em dinheiro. Da mesma forma, o conceito de receitas financeiras está vinculado a um ganho da entidade representado por um resultado positivo gerado a partir da aplicação ou uso de um capital pré-existente.

Todas essas definições fornecem ou, pelo menos, circunscrevem o conteúdo semântico mínimo do vocábulo "receita", que indica uma "entrada", um "ingresso" com sentido de permanência no patrimônio da pessoa jurídica, resultante de uma troca de bens ou serviços ou, ainda, um resultado positivo oriundo da aplicação ou uso de um capital pré-existente, que são denominadas de "receitas financeiras".

Se houve algum ganho na transação sob análise este, definitivamente, não foi auferido pela Impugnante, que recebeu recursos com o compromisso de realizar o seu objeto social e, no caso concreto, como vimos, sob severas condições e limitações impostas pelo novo acionista FI-FGTS, quanto à utilização dos recursos. Repita-se: isto, em lugar de receita ou ganho, representa um passivo com o referido acionista, portanto jamais alcançável pela Contribuição ao PIS e COFINS.

Finalmente, cabe finalizar lembrando que o capital aportado pelo FI-FGTS tem destinação pré determinada. Esta particular situação faz com que a Impugnante deixe de ser simplesmente uma contribuinte e passe, sob a ótica da União, a assumir a condição de agente estratégico para o desenvolvimento do País e, mais do que isso, se torne o **canal condutor** dos recursos governamentais destinados ao desenvolvimento dos setores contemplados pelo Regulamento do FI-FGTS.

Não se pode ignorar o fato de que o termo "receita" é um conceito de direito privado que foi absorvido pelo art. 195, I, "b" da Constituição Federal e pelos arts. 1o. das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para definir a competência da União Federal em relação ao fato gerador das Contribuições ao PIS e COFINS.

Ao tentar equiparar o ágio na emissão de ações (contribuição de capital) a uma receita auferida pela pessoa jurídica, a autoridade fiscal não faz outra coisa senão alterar um conceito de direito privado para exigir tributo sobre fato gerador inexistente, algo que nem a lei pode fazer.

A autoridade fiscal também fundamentou a autuação sob o falso fundamento de que o ágio na emissão de ações é receita, pois do contrário não teria sido necessário que o art. 442, I do RIR/99 (art. 38 do DL nº 1.598/77) determinasse a sua não adição ao lucro líquido contábil para fins de apuração do lucro real. (reproduzido no art. 442, I do RIR/99) seria uma norma de isenção, já que o ágio na pessoa jurídica emissora de ações, no seu entendimento, seria uma receita.

Conforme anteriormente demonstrado, o art. 58 da Lei nº 4.728/65 (**em vigor até hoje**), considera o ágio na emissão de ações como **capital** (e não receita) da pessoa jurídica, desde que destinado a reserva específica. (lembrando que, à época, a lei societária - Decreto-lei nº 2.627/40 - não fazia distinção entre reservas e tampouco contemplava a reserva de capital).

Com o advento da Lei nº 6.404/76 surgiram então as diversas reservas (de reavaliação, de lucros, etc), dentre elas a reserva de capital, destinada ao registro do ágio na emissão de ações (art. 182, § 1º, "a"). Daí a redação do art. 58 do DL nº 1.598/77 (reproduzido no art. 442 do RIR/99), que, mantendo a coerência com a essência do ágio na emissão de ações como capital (art. 58 da Lei nº 4.728/65), apenas condicionou o seu registro à conta de reserva de capital.

Finalmente, e para afastar de vez a equivocada interpretação da autoridade fiscal, cabe destacar a importante alteração trazida pela Lei nº 11.638/07, que, ao dar nova redação ao art. 182 da Lei nº 6.404/76, excluiu das reservas de capital o prêmio na emissão de debêntures e as doações para subvenção para investimento (alíneas "c" e "d", do § 1º do art. 182) realocando-as para a reserva de incentivos fiscais (art. 195-A), **mantendo, contudo o ágio na emissão de ações como reserva de capital (alínea "a")**.

Por outro lado, ainda que a toda a linha de argumentação aqui desenvolvida, a qual, sem dúvida alguma, comprova e demonstra a ausência de qualquer característica ou natureza de "receita" por parte do valor do aporte de recursos realizado pelo FI-FGTS ao capital e reserva de capital da Impugnante, fato é que o montante aportado pelo FI-FGTS goza de isenção tributária, não podendo ser tributado o capital dele decorrente, pelos motivos a seguir aduzidos.

A Lei nº. 8.036/1990, através de seu art. 28, isentou de tributos federais, os atos e operações relativos ao FGTS, praticados pela Caixa Econômica Federal, pelos trabalhadores e seus dependentes ou sucessores, **pelos empregadores** e pelos estabelecimentos bancários.

Dessa forma, sendo o PIS e a COFINS, considerados tributos federais nos termos do artigo 3º., do Código Tributário Nacional, tributar o valor do aporte realizado pelo FI-FGTS como pretende a autoridade fiscal, além de contrariar o dispositivo acima transcrito, implicaria na tributação das próprias verbas recolhidas a título de FGTS em favor de todos os trabalhadores do País.

Em consonância com esse entendimento, já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em caso análogo, ao negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pela Fazenda, por meio do Acórdão nº 204-03-464, cuja ementa segue abaixo colacionada, onde restou reconhecida a isenção do PASEP, nos termos do artigo 28, da Lei nº 8.036/1990. Colacionou ementa.

No caso em tela, tal qual a situação análoga julgada por meio do acórdão acima ementado, **intenta-se a tributação (exigência**

*do PIS e da COFINS) de operação realizada por Fundo de Investimento instituído por lei federal e composto por recursos advindos do FGTS de todos os trabalhadores do país. E diante disso, tributar tais recursos, ainda que aportados no patrimônio líquido da Impugnante, além de configurar manifesta afronta ao comando presente no artigo 28, da Lei nº 8.036/1990, equivaleria a exigir o PIS e a COFINS de toda a parcela recolhida a título de FGTS dos trabalhadores do Brasil.*

*Ainda que se entenda adequada a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, o que alega-se à guisa de argumentação, os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.*

*A multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do CTN.*

*Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.*

5. Não obstante, nesta mesma oportunidade, a *Odebrecht Ambiental* reconhece os equívocos no preenchimento do DAICON e, por conseguinte, promove o recolhimento da multa aplicada no valor de R\$ 3.500,00, apresentando nos autos os correlatos comprovantes.

6. Devidamente processada, a Impugnação é julgada improcedente pela DRJ-Belém, conforme se observa do acórdão de fls. 660/670 e que restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009*

*Ementa:*

*RECEITA DECORRENTE DE ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO.*

*As importâncias relativas ao ágio na emissão de ações ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal, destinadas à formação de reservas de capital, embora seja classificado contabilmente como Reserva de Capital integrante do Patrimônio Líquido, por determinação da legislação societária, de fato, caracteriza-se essencialmente como RECEITA da empresa emitente das ações, e assim, devem ser tributadas e compor a base de cálculo de apuração da Cofins devida pela empresa que*

*realizou a emissão das novas ações, pois a contribuição tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009*

*Ementa:*

*RECEITA DECORRENTE DE ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO.*

*As importâncias relativas ao ágio na emissão de ações ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal, destinadas à formação de reservas de capital, embora seja classificado contabilmente como Reserva de Capital integrante do Patrimônio Líquido, por determinação da legislação societária, de fato, caracteriza-se essencialmente como RECEITA da empresa emitente das ações, e assim, devem ser tributadas e compor a base de cálculo de apuração do Pis devido pela empresa que realizou a emissão das novas ações, pois a contribuição tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

7. Após o advento do referido acórdão, foi vinculado no e-processo decisão liminar proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3a. Região (fls. 677/680) em sede de agravo de instrumento (autos n. 0029103.42.2014.4.03.0000) e veiculada em favor da empresa *UVR Grajaú S/A* ("*UVR*") que, segundo consta, seria uma empresa nascida da cisão parcial da *Odebrecht Ambiental*.

8. Pelo teor da decisão liminar, o débito discutido no presente processo administrativo estaria sendo imputado à empresa *UVR* na qualidade de pretensa responsável solidária, o que decorreria da sobredita cisão. Assim, a empresa *UVR* impetrou mandado de segurança para ver reconhecida a inexistência de sua responsabilidade em relação ao débito aqui discutido ou, subsidiariamente, para que pudesse ingressar no presente processo administrativo para exercer seu direito ao contraditório e a ampla defesa. Não obstante, pleiteou decisão liminar para o ingresso imediato no presente feito, bem como para obter certidão de regularidade fiscal, sendo ambos os pedidos de tutela provisória **deferidos**.

9. Neste interregno, a empresa *Odebrecht Ambiental* apresentou o Recurso Voluntário de fls. 681/744. Referido recurso, todavia, não foi processado, uma vez que a decisão judicial alhures comentada foi cientificada no presente processo administrativo, o que autorizou e motivou a empresa *UVR* apresentar a Impugnação de fls. 913/938, a qual foi processada e julgada improcedente pela DRJ-Belém, conforme se observa agora do segundo acórdão proferido nos autos (fls. 1.301/1.313) e que restou assim ementado:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009*

*Ementa:*

**RECEITA DECORRENTE DE ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO.**

*As importâncias relativas ao ágio na emissão de ações ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal, destinadas à formação de reservas de capital, embora seja classificado contabilmente como Reserva de Capital integrante do Patrimônio Líquido, por determinação da legislação societária, de fato, caracteriza-se essencialmente como RECEITA da empresa emitente das ações, e assim, devem ser tributadas e compor a base de cálculo de apuração da Cofins devida pela empresa que realizou a emissão das novas ações, pois a contribuição tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009*

*Ementa:*

**RECEITA DECORRENTE DE ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES. TRIBUTAÇÃO.**

*As importâncias relativas ao ágio na emissão de ações ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal, destinadas à formação de reservas de capital, embora seja classificado contabilmente como Reserva de Capital integrante do Patrimônio Líquido, por determinação da legislação societária, de fato, caracteriza-se essencialmente como RECEITA da empresa emitente das ações, e assim, devem ser tributadas e compor a base de cálculo de apuração do PIS devido pela empresa que realizou a emissão das novas ações, pois a contribuição tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

10. Diante deste quadro, no mínimo curioso, as duas empresas aqui referidas foram intimadas a respeito desta segunda decisão.

11. A empresa *Odebrecht Ambiental* apresentou então um segundo Recurso Voluntário (fls. 1.330/1.372), oportunidade em que, em síntese, repisou os fundamentos invocados em sua Impugnação.

12. Por sua vez, a empresa *UVR* interpôs seu Recurso Voluntário de fls. 1.664/1.686) repisando as alegações anteriormente apresentadas em sede de Impugnação e que, em linha gerais, se aproximam das considerações impugnatórias e recursais desenvolvidas pela empresa *Odebrecht Ambiental*.

13. Neste interregno, adveio sentença no sobredito *mandamus* concedendo parcialmente a ordem pleiteada. Diante deste quadro, a Recorrente *UVR* interpôs recurso de apelação autuado perante o Tribunal Regional Federal da 3a. Região sob o n. 0021526-46.2014.4.03.6100, o qual foi totalmente provido nos termos da ementa abaixo transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CISÃO EMPRESARIAL - ART. 132 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - RETORAÇÃO DOS EFEITOS DO PROTOCOLO DO ATO SOCIETÁRIO NA JUNTA COMERCIAL - ARTIGO 34 DA LEI N. 8.394/1994.*

*1 - Conforme jurisprudência do STJ, no regime de que tratava o artigo 543-C, do CPC/1973, a sucessão empresarial não é real, mas legal. Não há transferência automática de responsabilidade tributária.*

*2 - O contribuinte não poder prejudicado pela demora no processamento do registro empresarial. Observado o prazo do artigo 36 da Lei no. 8.934/1994, há retroação dos efeitos do ato societário.*

*3 - Necessidade de intimação específica da nova empresa, já constituída, com relação às imposições tributárias.*

*4 - Apelação da Impetrante provida. Apelo da União e remessa oficial, improvidos. Agravo prejudicado.*

14. E assim restou prescrita a parte final do julgado:

(...)

*A impetrante insurge-se contra autos de infração lavrados contra a empresa cindida nas datas de 03 de junho de 2014 (Pa n. 19515.720533/2014-43) e 21 de janeiro de 2014 (PA n. 19515.72263/2013-34), ciência em 27 de janeiro.*

(...).

*Considerando-se que a eficácia do arquivamento do ato societário retroagiu à data da cisão (31 de dezembro de 2013), é necessária a intimação específica da nova empresa, já existente, com relação a ambas imposições tributárias.*

*Ante o exposto, dou provimento à apelação da Impetrante e nego provimento à apelação da União e à remessa oficial, concluindo ser necessária a intimação em ambos processos administrativos. Prejudicado o Agravo.*

(...).

15. Por fim, a empresa *UVR* vinculou aos autos substancioso Parecer (fls. 1.728/1.778) desenvolvido pelos contabilistas e Professores *Sérgio de Iudicibus* e *Eric Aversari Martins*.

16. Diante da juntada do sobredito trabalho pela Recorrente já após a interposição de Recurso Voluntário, este Relator, com fundamento nos artigos 6º e 10 do novo CPC<sup>1</sup>, aplicados subsidiariamente no processo administrativo, determinou a intimação da União, por intermédio da Procuradoria da Fazenda Nacional, para que tivesse a oportunidade de se manifestar a respeito de tal trabalho.

17. Ao invés de se manifestar a respeito do aludido parecer, a Procuradoria (fls. 1.839/1.840) se limitou a questionar a juridicidade da sua juntada nessa fase processual, pleiteando que este julgador se manifestasse a respeito. Não obstante, pleiteou, ainda, na hipótese de se entender como válida a apresentação do trabalho técnico, que fosse dada oportunidade para a PFN (i) apresentar contrarrazões aos Recursos Voluntários interpostos e, **em prazo não coincidente**, vista específica para se manifestar a respeito do sobredito parecer.

18. É o relatório.

## Voto

### I. Preliminarmente

#### *I.a Da manifestação da PFN de fls. 1.839/1.840*

19. Preliminarmente, antes de seguir adiante no julgamento do presente caso e já com o fito de evitar eventuais alegações de omissão, mister se faz, neste momento processual, apresentar uma resposta às considerações da União retratadas na petição de fls. 1.839/1.840.

---

<sup>1</sup> "Art. 6o Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

(...).

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício."

20. Conforme se observa de tal petição, uma vez instada a se manifestar a respeito do conteúdo do citado parecer, a União se limitou a questionar a juridicidade da sua juntada nos autos nesta fase processual, uma vez que, segundo a União, tal juntada neste momento estaria em desconpasso com o disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972<sup>2</sup>.

21. Não há dúvida que a literalidade dos dispositivos citados pela União, em especial o disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972 poderia, *a priori*, redundar na conclusão lá alcançada, i.e., de que a juntada do mencionado parecer nesta fase processual seria indevida. Acontece que a interpretação literal, no âmbito jurídico, é prelúdio de todo e qualquer processo hermenêutico, não podendo, por conseguinte, ser tratado como um fim em si mesmo. Neste diapasão são as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

*O desprestígio da chamada interpretação literal dispensa meditações mais profundas, bastando recordar que, prevalecendo com o método de interpretação do direito, seríamos forçados a admitir estarem os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, credenciados a outorgar substância às mensagens legisladas, explicitando as proporções de significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade subtrairia à Hermenêutica Jurídica e à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário a um esforço sem expressão e sentido prático de existência<sup>3</sup>.*

22. Assim, a interpretação dos citados dispositivos do Decreto-lei n. 70.235/72 deve ser feita de forma sistemática e, em especial, *contextualizando* o nicho processual em que tais dispositivos estão inseridos.

23. Neste diapasão, convém desde já registrar que o Decreto-lei n. 70.235/72, ao regular o processo administrativo, se vale, ainda que por outras palavras, de inúmeras disposições processuais consagradas no Código de Processo Civil brasileiro. O art. 16, §4º do Decreto-lei, por exemplo, é fruto de uma leitura dos atuais artigos 434 e 435 do NCPC<sup>4</sup>, os quais, por seu turno, estão historicamente presentes nos diferentes Códigos de Processo Civil que já vigoraram no país.

<sup>2</sup> "Art. 16. A impugnação mencionará:

(...).

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...).

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. "Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos". "in" Revista da Faculdade de Direito da USP - vol. 105. jun./dez. 2010. p. 413.

<sup>4</sup> "Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

(...).

Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapô-los aos que foram produzidos nos autos.

Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5º."

Doc. Autenticado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016

por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

24. Acontece que a utilização de disposições do processo civil brasileiro no âmbito do processo administrativo fiscal não pode se dar pela simples transposição de dispositivos de um ambiente para o outro. Em outros termos, é imprescindível que tais disposições sejam contextualizadas.

25. Destaque-se, desde já, que referida contextualização decorre da função primordialmente exercida por todo e qualquer processo, qual seja, resolver, com justiça, problemas de convivência humana. O que se afirma aqui é que uma relação processual, independentemente da sua natureza, só existe em razão da prévia existência de um relação jurídica de direito material conflituosa, tendo por objetivo resolvê-la de forma conteudística, i.e., com justiça. Daí advém a consagrada ideia de instrumentalidade do processo, que expressa, claramente, a aptidão que a relação jurídica de direito material tem para conformar e conduzir a relação processual daí decorrente.

26. Pois bem, quando falamos em processo civil os diferentes tipos de direitos materiais que dão origem a uma específica relação processual são preponderantemente de natureza cível, ou seja, são relações jurídicas que majoritariamente apresentam um caráter privado e, portanto, pressupõem (no âmbito do direito material) atos de vontade *convergentes* emitidos por partes capazes. Daí a existência da embolorada ideia de que no processo civil se busca a chamada verdade formal, o que explica a existência de dispositivos como os artigos 434 e 435 do NCPC, cujo conteúdo é fonte inspiradora para os artigos 16, §4º e 17 do Decreto nº 70.235/1972.

27. Acontece que no âmbito do processo administrativo fiscal a relação jurídico-processual daí decorrente não provém de um *convergente* ato de vontade das partes que figuram na relação de direito material que lhe dá origem. Ao contrário, tal relação exsurge da imposição, *manu militare*, do dever da fiscalização em tutelar a coisa pública, aqui retratada pela exigência do crédito tributário. Percebe-se, portanto, que a similaridade do processo administrativo fiscal é, em maior grau, com o processo penal e não com o processo civil, embora, no âmbito normativo, este último nicho processual lhe seja importante fonte de inspiração. Daí, inclusive, advém a ideia de que no processo administrativo fiscal vige o secular princípio da verdade material.

28. Neste momento convém aqui abrir um parêntese para afirmar que quando se apregoa o sobredito princípio da verdade material não se faz no sentido de equiparar este importante valor normativo a uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecniais e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

29. Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir a relação jurídica de direito material conflituosa por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá pelas características peculiares do direito material vindicado processualmente, i.e., pela sua *contextualização*. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em processos administrativos fiscais.

30. Ademais, não custa lembrar que o processo administrativo tributário retrata uma exigência da Administração Pública, a qual deve nortear suas ações pelos

princípios da moralidade, da eficiência e pela defesa do interesse público, este último empregado como sinônimo de interesse público *primário*. Assim, não é crível admitir que, por uma questão exclusivamente formal (em um processo - repita-se - que tende a ser proceduralmente mais flexível) a União prefira preterir a análise de um importante documento (parecer) para a solução mais justa e o conseqüente exaurimento da lide apenas sob o equívocado pretexto de estar defendendo um interesse público que, nestes termos, apresenta nítido caráter *secundário*.

31. Por fim, não é demais lembrar a disposição do art. 6º. do NCPC, o qual prevê o chamado princípio da cooperação. Referido princípio acaba de vez com o mito do juiz *Hércules*, na medida em que reconhece que o julgador não é um ser onisciente. Logo, toda e qualquer colaboração das partes no sentido de contribuir na formação do convencimento do juízo é sempre salutar, na medida em que promove uma dialética não só formal, mas materialmente válida e, por conseguinte, perfaz a construção de uma decisão judicativa efetivamente democrática.

32. Forte em tais premissas, defiro a juntada do parecer de fls. 1.728/1.778, o qual poderá servir de subsídio para a formação do convencimento desta Turma julgadora.

33. No mais, indefiro o pedido da União para abertura de prazo para apresentar contrarrazões recursais, haja vista a preclusão para tanto, exatamente como prevê o disposto no art. 48 do RICARF<sup>5</sup>. Da mesma forma, indefiro a abertura de novo prazo para a União manifestar-se a respeito do conteúdo do parecer já mencionado, uma vez que teve oportunidade para tanto e se limitou a tratar de velhos dogmas processuais aqui rechaçados, o que, por sua vez, implicou a preclusão de tal manifestação.

***1.b Da concomitância parcial de instâncias e da inexistência de prejuízo para o conhecimento do Recurso Voluntário interposto pela empresa "UVR"***

34. Conforme já exposto ao longo do relatório do presente voto, a empresa *UVR* foi introduzida, *a posteriori*, no presente processo administrativo, em razão de expressa ordem judicial neste sentido.

35. Embora não conste nos autos cópia da inicial do Mandado de Segurança, é possível depreender do teor das decisões judiciais exaradas (fls. 1.799/1.832), em especial da sentença prolatada no *mandamus*, que um dos pedidos formulados pela empresa *UVR* foi no sentido de ver reconhecida a inexistência de responsabilidade tributária no caso em tela. É o que se conclui do seguinte trecho da sentença judicial:

(...).

*Quanto à responsabilidade tributária por sucessão em razão de cisão parcial esta decorre da aplicação por analogia dos arts. 132 do CTN e 5º do Decreto-lei n. 1.598/77 e 233 da lei n. 6.404/76.*

(...).

<sup>5</sup> "Art. 48. Será disponibilizada, mensalmente ao Procurador da Fazenda Nacional a relação dos novos processos ingressados no CARF.

§ 1º O Procurador da Fazenda Nacional terá prazo de 15 (quinze) dias, a partir da data do recebimento da relação mencionada no caput, para requisitar os processos, os quais serão colocados à sua disposição.

§ 2º Fica facultado ao Procurador da Fazenda Nacional apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da disponibilização dos processos requisitados, contrarrazões ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício."

Autenticado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016

por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Ademais, a cisão parda é de interesse da empresa cindida, que deve zelar pelo cumprimento das obrigações anteriores de forma a viabilizar a disponibilidade patrimonial da nova empresa, o que inclusive assume perante esta em contrato, não cabendo a invocação da oneração desta como escusa de responsabilidade, deixando-se os débitos simplesmente em aberto.*

(...). (fl. 1.809 - grifos constantes no original).

36. É bem verdade que referida questão (ausência de responsabilidade) não foi objeto do Recurso Voluntário da empresa *UVR*, o que, em princípio, poderia afastar a discussão quanto a eventual concomitância das instâncias administrativas e judiciais. Ledo engano, pois eventual discussão quanto à legitimidade passiva em processo administrativo tributário decorrente de responsabilização tributária é questão de ordem pública, podendo ser reconhecida de ofício pelo julgador, nos termos do prevê o art. 485, inciso VI, § 3º do NCPC<sup>6</sup>, aqui aplicado subsidiariamente. E, em princípio, me parece que este seria o caminho natural para resolver a presente demanda em relação à empresa *UVR*. Acontece que, como visto alhures, esta questão já está sendo abordada na esfera judicial e, diga-se de passagem, com decisão desfavorável a Recorrente *UVR*.

37. Percebe-se, portanto, que em relação a tal matéria em específico há concomitância entre a instância judicial e a instância administrativa, razão pela qual deve prevalecer aquela em detrimento desta, exatamente como prevê a Súmula n. 01 deste Tribunal Administrativo<sup>7</sup>.

38. Nesse diapasão, deixo de conhecer, ainda que de ofício, questão afeta a legitimidade passiva da Recorrente *UVR* para figurar na presente demanda.

## **II. Mérito**

### ***II.a Dos fatos que permeiam a presente autuação***

39. Antes de promover um aprofundamento das questões essenciais para o julgamento da presente lide, mister se faz, neste instante, detalhar algumas circunstâncias fáticas que gravitam em torno da presente autuação.

40. Nesse esteio, não é demais lembrar que a presente exigência fiscal tem por fito a cobrança de PIS e COFINS supostamente incidentes sobre o ágio na subscrição de novas ações da empresa *Oderbrecht Ambiental*, uma das Recorrentes.

41. Em 09/10/2009, a integralidade das ações ordinárias da empresa *Odebrecht Ambiental S.A.* era detida pela empresa *Odebrecht Engenharia Ambiental S.A.* -

<sup>6</sup> "Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...).

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

§ 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

(...)"

<sup>7</sup> "Súmula CARF nº 1

Imposta renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do

*OEA*, sua controladora. O valor patrimonial de cada ação individualmente era de R\$ 0,946278, o que equivalia a divisão do seu patrimônio líquido (R\$ 340.268.747,19) pelo total de ações existentes (359.586.423) à época.

42. Em 11/09/09 foi firmado acordo de investimento entre a *OEA* (controladora), a *Odebrecht Ambiental* (controlada e uma das atuadas) e o Fundo de Investimento - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS, o que implicou um aporte de capital na empresa atuada na grandeza de R\$ 650.000.000,00. Logo, o FI-FGTS passou a ser acionista da *Odebrecht Ambiental*, detendo 26,53% das suas ações.

43. Em outros termos, foram emitidas 129.846.574 novas ações da Recorrente *Odebrecht Ambiental*, as quais foram adquiridas pelo FI-FGTS pela importância de R\$ 650.000.000,00. Tendo em vista o valor das ações à época do negócio (aproximadamente R\$ 0,95) é possível, desde já, vislumbrar que houve um sobrepreço, i.e., um ágio de R\$ 527.129.034,20.

44. Referido ágio não encontra qualquer vedação legal. Pelo contrário, conforme se abordará em tópico próprio, apresenta, inclusive, regulação legal para fins jurídicos e contábeis. Em verdade, o pagamento de ágio decorre de uma análise econômica que as partes fazem a respeito do negócio envolvido. Conforme bem exposto pelos autores do parecer de fls. 1.728/1.778:

(...).

*A decisão de fazer ou não o investimento dentro das condições impostas é de natureza privada entre as partes envolvidas. E não poderia ser diferente. Primeiro, porque o Acionista Original pode querer ter um rendimento diferenciado para não somente remunerar o seu exercício de controle mas para também remunerar a sua ideia original do negócio, o seu esforço inicial de fazer a empresa crescer antes da entrada de um novo sócio ou qualquer outra razão econômica. Segundo, uma vez revogada a correção monetária do Capital Social, tal obrigatoriedade traria uma distorção muito grande na comparação dos montantes investidos: um aporte de \$ 1.000 realizado no ano de 1996 não pode ser comparado com um aporte de \$ 1.000 realizado no ano de 2016 com mais de 200% de inflação acumulada no período tornando tais cifras incomparáveis nominalmente.*

(...).

45. Diante desta operação, a empresa *Odebrecht Ambiental* passou a ter como acionistas a empresa *OEA*, com 73,47% das ações e, ainda, o FI-FGTS, detentor de 26,53% das suas ações.

46. O valor do ágio na subscrição das novas ações emitidas foram registrados contabilmente como reserva de capital no patrimônio líquido da empresa *Odebrecht Ambiental*. A fiscalização, por seu turno, exige PIS e COFINS exatamente sobre o ágio da referida operação societária, ou seja, sobre a reserva de capital.

### ***II.b Da natureza jurídico-contábil da reserva de capital***

47. Seguindo adiante no presente voto é indispensável, neste momento, definir a natureza jurídico-contábil da reserva de capital para, ato contínuo, confrontá-la com a ideia de receita e, por conseguinte, verificar se tal reserva se enquadra ou não no conceito de receita para fins de incidência das exações aqui tratadas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016

por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

48. Todavia, para se delimitar a natureza da reserva de capital é necessário dar um passo atrás e conformar o conceito de capital social, o qual pode ser compreendido como o investimento, em dinheiro ou bens, que os sócios/acionistas fazem em proveito da pessoa jurídica por eles constituída para fomentar a sua atividade social<sup>8</sup>. Em se tratando de uma sociedade anônima, exatamente como ocorre no caso aqui examinado, o capital social está legalmente regulado pelos arts. 5º e s.s. da Lei n. 6.404/76 (Lei da S.A.), *in verbis*:

*Art. 5º O estatuto da companhia fixará o valor do capital social, expresso em moeda nacional.*

*Parágrafo único. A expressão monetária do valor do capital social realizado será corrigida anualmente (artigo 167).*

*Art. 6º O capital social somente poderá ser modificado com observância dos preceitos desta Lei e do estatuto social (artigos 166 a 174).*

*Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.*

49. Contabilmente, o capital social (subscrito ou ainda pendente de realização) e a reserva de capital devem ser registrados no patrimônio líquido da empresa, exatamente como perpetrado pela Recorrente *Odebrecht Ambiental* e como determina o art. 182 da Lei da S.A.<sup>9</sup>.

50. Aliás, a forma como a Recorrente registrou sua reserva de capital é ponto incontroverso na presente demanda, conforme se observa do seguinte trecho do relatório fiscal:

<sup>8</sup> Em outros termos, "é a soma representativa das contribuições dos sócios(...). A sua função precípua é constituir o fundo inicial, o patrimônio originário, com o qual se tornará viável o início à vida econômica da sociedade." (REQUIÃO, Rubens. "Curso de direito comercial - 1o. volume. 25a. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 388/392.).

<sup>9</sup> "Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 desta Lei.

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço quando dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição."

**h) Ressalte-se que a escrituração contábil a título de "Ágio na Emissão das Ações ou Cotas" pela Foz do Brasil S/A, contabilizada em conta específica com este título, classificada como Reserva de Capital integrante do Patrimônio Líquido, por determinação da Lei 6.404/76 ( Sociedades Anônimas ), gerou acréscimo importante e relevante do Patrimônio Líquido da Foz do Brasil S/A, que por equivalência patrimonial deve ser reconhecido proporcionalmente como Receita Isenta de Tributação do IRPJ / CSLL no Investimento contabilizado pela OEA – Odebrecht Engenharia Ambiental S/A junto à Foz do Brasil S/A, portanto, passível de distribuição aos acionistas da OEA – Odebrecht Engenharia Ambiental S/A.**

51. Seguindo adiante e tratando-se de uma S.A., o capital social que lhe é atribuído é dividido em ações, as quais podem ter ou não valor nominal, exatamente como prevê o art. 11 da Lei da S.A.:

**Art. 11. O estatuto fixará o número das ações em que se divide o capital social e estabelecerá se as ações terão, ou não, valor nominal.**

§ 1º Na companhia com ações sem valor nominal, o estatuto poderá criar uma ou mais classes de ações preferenciais com valor nominal.

§ 2º O valor nominal será o mesmo para todas as ações da companhia.

§ 3º O valor nominal das ações de companhia aberta não poderá ser inferior ao mínimo fixado pela Comissão de Valores Mobiliários. (grifos nosso).

52. Em se tratando de ações com valor nominal, a emissão de novas ações nunca poderá ter valor inferior àquele destinado para as ações previamente emitidas. Por sua vez, na hipótese de emissão de novas ações sem valor nominal, competirá à Assembleia-Geral ou ao Conselho de Administração delimitar qual o montante referente ao capital social e qual o importe destinado à reserva de capital. É que estabelecem os artigos 13 e 14 da Lei da S.A.:

**Art. 13. É vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal.**

§ 1º A infração do disposto neste artigo importará nulidade do ato ou operação e responsabilidade dos infratores, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º A contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital (artigo 182, § 1º).

**Art. 14. O preço de emissão das ações sem valor nominal será fixado, na constituição da companhia, pelos fundadores, e no aumento de capital, pela assembléia-geral ou pelo conselho de administração (artigos 166 e 170, § 2º).**

**Parágrafo único. O preço de emissão pode ser fixado com parte destinada à formação de reserva de capital; na emissão de ações preferenciais com prioridade no reembolso do capital, somente a parcela que ultrapassar o valor de reembolso poderá ter essa destinação. (g.n.).**

53. Percebe-se que, tanto na hipótese de ações com valor nominal como naquelas sem valor nominal, o sobrepreço pago pelas ações (ágio) é tratado, sob uma perspectiva jurídico-contábil, como reserva de capital, integrando, portanto, o patrimônio líquido da emitente das ações. Logo, nos valendo das lições dos pareceristas já citados, reserva de capital pode ser conceituada como:

**...valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo Resultado como receitas, por se referirem a valores destinados a reforço de seu capital, sem terem como contrapartidas qualquer**

*esforço da empresa em termos de entrega de bens ou de prestação de serviços. Constatam como tais reservas o ágio na emissão de ações, a alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição. Essas são transações de capital com os sócios. (grifos dos Autores - fls. 1.736/1.737).*

54. Referida conceituação está em perfeita sintonia com o que dispõe o art. 182 da Lei da S.A.:

*Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*

**§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:**

*a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*

*b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*

*c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)*

*d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)*

*§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.*

55. Diante deste quadro jurídico-contábil é possível concluir que capital social em sentido genérico pode ser subdividido em duas subespécies, sendo elas: (i) capital social em sentido estrito e (ii) reserva de capital.

56. Referida classificação demonstra existir diferenças entre capital social e reserva de capital, as quais se referem, mais precisamente, (i) àquilo que pode ser registrado sob cada uma dessas rubricas, bem como (ii) a destinação que tais rubricas podem ter. Tais pontos de divergência, entretanto, não são capazes de desnaturar aquilo que une tais rubricas em torno de um mesmo gênero (capital social): ambas são transações patrimoniais (de capital) de uma determinada sociedade anônima e seus acionistas configurando, por conseguinte, patrimônio líquido da pessoa jurídica.

57. Em suma, tanto sob uma perspectiva contábil como sob uma análise jurídica, reserva de capital é modalidade de capital social e, portanto, patrimônio líquido de uma pessoa jurídica.

### **II.c O conceito de faturamento e receita para fins de incidência de PIS e COFINS**

58. A discussão a respeito do conceito de faturamento e receita para fins de incidência de PIS e COFINS não é nova e também não parece próxima de um final. Aliás, o

histórico desta discussão foi bem pontuado pelo Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, quando da declaração de voto proferida no Acórdão n. 3402-003.072 e cujo trecho transcrevo abaixo:

(...).

*Historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.*

*A tentativa de a União incluir no rol de incidência das contribuições todas as receitas operacionais da pessoa jurídica tornou-se uma odisséia que teve início em julho de 1988, quando se pretendeu alterar a base de cálculo do PIS por meio da edição de dois decretos-leis.*

*O PIS foi instituído por meio da Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, a qual previa que as empresas privadas passariam a contribuir para o fundo com duas parcelas, sendo uma com base na dedução do imposto de renda devido e outra com base no faturamento (arts. 1<sup>o</sup> e 3<sup>o</sup>).*

*Esse quadro legislativo se manteve até julho de 1988, quando foram editados os Decretos-Leis n<sup>o</sup> 2.445, de 29 de junho de 1988, e n. 2.449, de 21 de julho de 1988, por meio dos quais as contribuições mensais até então devidas sobre o faturamento, passariam a incidir sobre a receita operacional bruta (art. 1<sup>o</sup>, V, do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 2.445/88).*

*A tentativa de a União ampliar a base de cálculo do PIS por essa via foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n<sup>o</sup> 148.754, por meio do qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis n. 2.445 e 2.449, ambos de 1988.*

*Relativamente ao financiamento da Seguridade Social, a odisséia teve início com a instituição do Fundo de Investimento Social FINSOCIAL, por meio da edição do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 1.940, de 25 de maio de 1982, quando foi criada uma contribuição devida pelas empresas equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do faturamento (art 1<sup>o</sup>, § 1<sup>o</sup>).*

*Sobreveio então a Constituição Federal de 1988 e com o passar dos anos a alíquota inicial de 0,5% do FINSOCIAL foi sendo elevada ao mesmo tempo em que foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n<sup>o</sup> 7.689, de 15 de dezembro de 1988).*

*Houve contestação judicial por parte dos contribuintes e o Supremo Tribunal Federal mais uma vez foi chamado a intervir. No julgamento do RE n<sup>o</sup> 150.764, o Tribunal manteve a cobrança do FINSOCIAL com a configuração existente na data da promulgação da CF/88, declarando inconstitucionais as majorações procedidas em sua alíquota após o advento da nova ordem constitucional.*

*Diante da inviabilidade do aumento da contribuição ao FINSOCIAL, foi editada a Lei Complementar n<sup>o</sup> 70, de 30 de dezembro de 1991, por meio da qual foi revogado o FINSOCIAL, instituindo-se a Contribuição para o Financiamento da*

*Seguridade Social COFINS, com alíquota de 2% incidente sobre o faturamento (art. 2º).*

*Esse quadro legislativo se manteve até a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por meio da qual a União mais uma vez tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS redefinindo o conceito de faturamento (art. 3º, § 1º).*

*E mais uma vez a União viu sua tentativa frustrada, pois por meio do RE nº 390.840 o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.*

*Desse breve retrospecto legislativo, resulta a comprovação da assertiva inicial deste voto, no sentido de que historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento e que a intenção da União, pelo menos a partir de 1988, sempre foi ampliar o campo de incidência para abarcar a receita operacional.*

59. Com o advento da Emenda Constitucional n. 20/98 e alteração do art. 195, inciso I, alínea "b" da Constituição Federal, restou ainda mais claro que *faturamento* e *receita* são realidades distintas e com conteúdos semânticos próprios. E, com base na nova redação constitucional, surgiram as leis n. 10.637/02 e 10.833/03 que assim prescreveram:

*Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

*§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.*

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976*

§ 2<sup>o</sup> A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1<sup>o</sup>.

60. Uma primeira leitura de tais disposições poderia levar a uma conclusão, precipitada, de que todo e qualquer ingresso financeiro se enquadraria no conceito de receita para fins de tributação de PIS e COFINS. Todavia, tal interpretação seria uma verdadeiro equívoco. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco assim professa:

*...nesta depuração conceitual do termo "receita" no âmbito de PIS e COFINS cabe acentuar que a própria Constituição reconhece haver uma diferença entre receita e mera movimentação financeira ou transmissão de valores, créditos e direito de natureza financeira. Embora atualmente não esteja mais em vigor a CPMF, a cláusula constitucional que a autorizava é elemento relevante de interpretação. Com efeito, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias contempla a figura da CPMF como contribuição destinada a gerar recursos para a seguridade social em sentido lato. Portanto, dentro do conjunto de contribuições destinadas à seguridade social, "movimentação financeira" e "receita" são conceitos distintos, pois utilizados para discriminar competências diversas, submetidas a regimes jurídicos diferentes<sup>10</sup>.*

61. E assim arremata o citado professor:

**Em suma, nem todo "dinheiro" que "entra" no universo das disponibilidades da pessoa jurídica integra a base de cálculo de PIS e COFINS. Não basta ser uma "entrada" (mera movimentação financeira), é preciso que se configure um ingresso novo com sentido de permanência e que resulte da exploração da atividade que corresponda ao seu objeto social (ou dele decorrente) impactando positivamente o patrimônio do beneficiário.**<sup>11</sup>

62. Logo, já é possível delimitar uma primeira qualidade do signo receita: trata-se de um ingresso financeiro com fins de definitividade patrimonial<sup>12</sup>. Ressalte-se, entretanto, que essa repercussão patrimonial de caráter definitivo não é suficiente para delimitar o conteúdo semântico-jurídico do signo receita. Para tanto, é indispensável que tal entrada seja uma riqueza nova<sup>13</sup> e, ainda, tenha uma relação de pertinência com a atividade empresarial daquele que auferir o ingresso. Aliás, essa relação de pertinência entre a causa do ingresso e a atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica não passou despercebida pelo Conselheiro *Antonio Carlos Atulim* no já citado voto e cujo novo trecho transcrevo abaixo:

<sup>10</sup> GRECO, Marco Aurélio. "PIS e COFINS - créditos acumulados de ICMS". 'in' "PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF - volume 02". São Paulo: MP Editora. 2013. pp.329/330.

<sup>11</sup> "Op. cit.", p. 330 (grifos e sublinhas do Autor).

<sup>12</sup> É por isso que, 'v.g.', o arrendamento mercantil não é tratado como receita, exatamente como orienta CPC n. 06:

"Os pagamentos do arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa numa base de linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, a não ser que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário."

<sup>13</sup> Nesse sentido são as lições de Fábio Pallaretti Calcini, quando aduz que para precisa o conceito de receita "é preciso identificar a relação de causalidade entre a origem da entrada e seu reflexo patrimonial. Somente pode ser considerada receita o ingresso que compreenda a uma causa inicial ou primária, isto é, receita nova. ('in' "PIS. COFINS. Faturamento. Receita. Ingressos obtidos de fornecedores." 'in' "Revista Dialética de Direito Tributário n.

(...) embora exista autorização na constituição para a tributação da "receita" em geral, o legislador não se valeu dessa faculdade, pois não só vinculou "a totalidade das receitas" ao termo "faturamento", mas também excluiu expressamente da incidência as receitas não operacionais nos parágrafos 3º dos arts. 1º dessas duas leis.

Nas cabeças dos arts. 1º de ambas as leis, a menção ao termo "faturamento", limita a amplitude do "total das receitas auferidas" ao total das receitas operacionais, uma vez que as receitas não-operacionais não se identificam com faturamento, já que não decorrem da execução do objeto social da pessoa jurídica.

Tal afirmação parece ser confirmada pelos parágrafos 3º dos dois dispositivos citados, que se encarregaram de excluir da incidência das contribuições as receitas não operacionais, nos seguintes termos:

(...).

63. Ainda no mesmo sentido é o voto da Conselheira Maria Teresa Martínez López (acórdão n. 9303-002.618), *in verbis*:

(...).

De se observar, a partir desta definição, a receita ainda traz consigo a característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por decorrer de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para a pessoa que o remunera por isso.

(...). (g.n.).

64. A conclusão alhures transcrita também apresenta guarida sob uma perspectiva contábil, conforme se depreende do CPC n. 30, *in verbis*:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período **observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.** (g.n.).

65. Diante do exposto é possível concluir que receita é (i) ingresso financeiro (ii) com caráter patrimonial que (iii) apresenta uma relação de pertinência com as atividades empresariais desenvolvidas por uma determinada pessoa jurídica. Todos esses elementos configuradores do conceito de receita devem estar concomitantemente presentes para que, de fato, exista receita para fins exacionais.

#### ***II.d A exigência fiscal no caso em concreto***

66. Repisando as premissas aqui fixadas, convém destacar que reserva de capital, i.e. ágio na subscrição de ações, é espécie do gênero capital social. Trata-se, portanto,

de investimento perpetrado pelo sócios de uma determinada empresa com o fito de fomentar seu objeto social. Logo, sob uma perspectiva da empresa que recebe a reserva de capital, é possível concluir que se está diante de (i) ingresso financeiro (ii) com caráter patrimonial. Aliás, em relação a esta última característica (patrimonialidade), não é demais lembrar que reserva de capital é contabilizado como patrimônio líquido da pessoa jurídica, exatamente como determina o já citado art. 182 da Lei da S.A..

67. Percebe-se, pois, que reserva de capital apresenta dois dos três elementos essenciais para a configuração de receita. Todavia, lhe carece a última característica primordial para tanto, haja vista que o valor ingressado na empresa a título de reserva de capital não decorre das atividades empresariais por ela desenvolvidas, mas sim de um investimento realizado pelos sócios com o fito de fomentar o objeto social da pessoa jurídica. Nesse sentido é a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

*Coerentemente com o que já foi exposto, mas para melhor elucidação, podemos acrescentar que as transferências patrimoniais distinguem-se das receitas porque, ao contrário destas, que são produtos do esforço do próprio patrimônio ou do seu titular, aquelas são injetadas de fora para dentro do seu patrimônio, para que este passe a contar com novos recursos necessários à produção de suas receitas e, por conseguinte, para frutificar.*

(..).

*Ora, as injeções de capital visam propiciar meios de produção de frutos, mas não são nem nunca foram frutos e daí a sua nítida distinção em relação às receitas, à renda e ao lucro. Na verdade, passam a integrar a fonte produtora de receitas e lucros, tal como o fertilizante colabora para manter viva a árvore e incrementar a sua capacidade produtiva.*<sup>14</sup> (g.n.).

68. Aliás, a tentativa em concreto por parte da fiscalização em desnaturar essa classificação jurídico-contábil, a qual - repita-se - apresenta amparo na lei da S.A. e nos pronunciamentos técnicos do CPC, é frágil. Da mesma forma o entendimento da DRJ, na medida em que pauta seu acórdão nas mesmas razões apontadas pela fiscalização.

69. O fundamento essencialmente desenvolvido pela fiscalização e repisado pela DRJ<sup>15</sup> é no sentido de que os §§ 3º dos artigos 1º das leis n. 10.637/02 e 10.833/03, ao estabelecerem exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS não contemplaram a reserva de capital no seu rol, o que, na visão da fiscalização, ensejaria a sua submissão à incidência de tais exações.

70. Tal entendimento é absolutamente equivocado, o que se dá por dois motivos em especial.

71. Primeiramente, quando tais dispositivos promovem tal exclusão, partem do pressuposto que estão excluindo **receitas** das bases de cálculo de tais exações. Por outro

<sup>14</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. "Fundamentos do Imposto de Renda." São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 150/151.

<sup>15</sup> É o que se observa do seguinte trecho da decisão recorrida:

"Se o legislador não fez constar, entre as exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, a receita decorrente de ágio na emissão de ações, classificada contabilmente como Reserva de Capital integrante do Patrimônio Líquido por determinação da legislação societária, é porque sobre tal receita incide as Contribuições. Não tributar tal receita, estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal." (fl. 1.311).

Autenticado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016

por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

giro verbal, só é passível excluir de tais bases imponíveis algo que, em princípio, se enquadre no conceito de receita, o que, como visto ao longo deste voto, não é o caso da reserva de capital.

72. O segundo motivo para afastar a pretensão exacional é no sentido que o supracitado rol de exclusão não é exauriente, haja vista que existem outros inúmeros ingressos que, por não configurarem receita, não estão lá inseridos e, nem por isso, são objeto de tributação pelo PIS e pela COFINS. Neste diapasão mais uma vez me socorro do já referido voto do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*:

*Ao contrário do entendimento de alguns, esse rol de exclusões das receitas não operacionais não é exaustivo, pois o legislador, no momento da elaboração da norma, não tem condições de prever todas as hipóteses de receitas não operacionais que podem se apresentar no mundo real.*

*Tanto isso é verdade que com o advento da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, houve alteração na técnica de redação dos artigos 1.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, pois ao mesmo tempo em que o legislador especificou e limitou a incidência às receitas estabelecidas no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 e no art. 183, VIII da Lei n.º 6.404/76, houve ampliação do rol de exclusões de receitas não-operacionais das bases de cálculo, fato que comprova que o rol de exclusões anteriormente existente não era exaustivo. Se fosse exaustivo, não seria necessário e nem logicamente possível que uma lei posterior viesse a ampliá-lo.*

(..). (g.n.).

73. Tal fundamento também é muito bem trabalhado no parecer acostado nos autos, o qual é novamente citado no presente voto não apenas em razão da qualidade do trabalho técnico em si considerado, mas em especial pela envergadura dos seus subscritores no universo doutrinário-contábil. Vejamos o trecho a que me refiro:

(...).

*Note-se que na lei não são excluídos das bases de cálculo, por exemplo, valores recebidos a títulos de recebimentos de empréstimos bancários, por uma simples razão: não são receitas! Também não estão excluídos os valores referentes ao aumento de capital pela mesma razão: não são receitas, portanto, não é necessário, e não faz sentido, que estes valores estejam listados como exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS. Ainda, não há questionamento algum por parte da Autoridade Fiscal exigindo a tributação do montante referente ao aumento da conta Capital Social; pela lógica da fiscalização, tais montantes não estão excluídos explicitamente, portanto, talvez deveriam também ser tributados, já que possuem mesmíssima natureza dos ágios na emissão de ações. Não há sentido algum nessa linha de argumentação.*

(...)

*Note-se que todas as exclusões listadas possuem a nitida natureza de receita. Não estão listadas todas as outras operações possíveis de entradas de recurso que não são receitas. A lei define a base de cálculo das contribuições como sendo receitas auferidas pela entidade; com isso já exclui dessa base de cálculo tudo aquilo que não é receita. Não é pelo fato de uma determinada transação não estar listada como exclusão explícita que deve ser automaticamente considerada receita. Imagine se o legislador tivesse que colocar na lei tudo aquilo que ele entende não ser receita: tarefa simplesmente impossível, além de absolutamente desnecessária.* (grifos dos Autores, sublinhas nossa - fls. 1.768/1.769).

74. Assim, percebe-se, claramente, que o valor contabilizado como reserva de capital não se enquadra no conceito de receita o que, por conseguinte, afasta qualquer pretensão de tributá-lo a título de PIS e COFINS.

76. Em reforço a tais conclusões, convém analisar o disposto no art. 200 da Lei de S.A., *in verbis*:

*Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:*

*I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);*

*II - resgate, reembolso ou compra de ações;*

*III - resgate de partes beneficiárias;*

*IV - incorporação ao capital social;*

*V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).*

*Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.*

77. Conforme se observa do supra transcrito dispositivo legal, o valor registrado na qualidade de reserva de capital apresenta finalidades próprias, previamente "carimbadas" pela Lei da S.A. Em outros termos, o valor registrado na rubrica "reserva de capital" não pode ser livremente aproveitado pela pessoa jurídica, mas deve ater-se às finalidades acima, as quais, digam-se de passagem, sempre se referem à transação de capital com acionistas e investidores.

78. Ora, se de fato o valor registrado como reserva de capital fosse receita não haveria que se falar em tais restrições, podendo o valor então auferido ser livremente utilizado pela pessoa jurídica, o que não acontece na prática em razão do disposto no art. 200 da Lei da S.A e, antes disso, pela natureza jurídico-contábil da reserva de capital.

79. Por fim, admitir como válida a ilação fiscal, i.e., de que reserva de capital pode se enquadrar no conceito de receita na medida em que qualquer tipo de ingresso financeiro em uma dada pessoa jurídica seria receita implicaria, em última análise, atentar contra o princípio da legalidade e seu consectário lógico, tipicidade cerrada, bem como contra o disposto no art. 110 do CTN. Mais do que isso, tais normas seriam duplamente atingidas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 21/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

80. Primeiro porque promoveria uma distorção extensiva do conceito de reserva de capital, o qual é muito bem definido pela Lei da S.A, tanto por uma perspectiva contábil como por um viés jurídico. Conforme demonstrado ao longo deste voto e a esteira da citada legislação, reserva de capital é modalidade de capital social de uma dada empresa e, por isso, deve ser registrado contabilmente no seu patrimônio líquido.

81. Não obstante, haveria uma segunda e indevida distorção, na medida em que a interpretação fiscal também promove uma equivocada ampliação do conceito de receita, o qual possui um conteúdo semântico próprio, depreendido de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico nacional e reforçada por consagradas regras contábeis.

82. Aliás, tratando do assunto, assim já se manifestou o STF:

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998.*

*O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

**TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.**

*A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.*

*A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.*

(STF; RE 390.840, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215) (g.n.).

83. Patente está, portanto, a injuridicidade do trabalho fiscal perpetrado no caos em comento, o que aqui reconheço.

### Dispositivo

84. *Ex positis*, **voto** por dar **integral provimento** aos Recursos Voluntários interpostos, exonerando, portanto, o crédito tributário indevidamente lançado.

85. É como voto.

CÓPIA



PIS/COFINS. Conceito de insumos.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10925.720046/2012-12  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-003.477 – 3ª Turma  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2016  
**Matéria** PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS - CONCEITO DE INSUMO, CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO, ALÍQUOTA DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS E JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E BRF S/A (anterior SADIA S.A.)  
 FAZENDA NACIONAL E BRF S/A (anterior SADIA S.A.)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.**

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA.**

Após a alteração veiculada pela Lei nº 12.865, de 2013, expressamente interpretativa, indiscutivelmente, os insumos da indústria alimentícia que processem produtos de origem animal classificados Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, adquiridos de não contribuintes farão jus ao crédito presumido no percentual de 60% do que seria apurado em uma operação tributada.

**PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS**

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

**PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado

digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Nos termos do § 4º do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes".

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

REP Provido em Parte e REC Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento parcial aos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo, nos seguintes termos: I) recurso especial da Fazenda Nacional: a) limpeza e desinfecção: por maioria, em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto; b) embalagens utilizadas para transporte: por maioria em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Carlos Alberto Freitas Barreto; c) despesas de períodos anteriores: por maioria, em negar provimento. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; d) serviços de lavagem de uniformes: pelo voto de qualidade, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López; e) percentual de crédito presumido: por unanimidade, em negar provimento; f) juros sobre multa de ofício: por maioria, em dar provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López; e II) recurso especial do sujeito passivo: a) indumentária: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Póssas e Carlos Alberto Freitas Barreto; e b) pallets: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designados para redigir os votos vencedores o Conselheiro Júlio César Alves Ramos em relação às letras "a", "b" e "c" do item I e letra "b" do item II; e o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho em relação à letra "a" do item II.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Póssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte, por meio dos quais se busca a reforma do Acórdão nº 3403-002.469, de 24/09/2013, que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Periodo de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*Ementa:*

*DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.*

*As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.*

*PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.*

*Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.*

*ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo); fretes de transporte de combustível; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; fretes de transporte urbano de pessoas; fretes de transportes em geral, sem indicação precisa; fretes referentes a nota fiscal requisitada e não apresentada; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); e bens adquiridos em*

Processo nº 10925.720046/2012-12  
Acórdão n.º 9303-003.477

CSRF-T3  
Fl. 2.051

*que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA. ABRANGÊNCIA.**

*Não são classificáveis como despesas com energia elétrica as aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ALUGUEL. ARMAZENAGEM. FRETES. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.**

*É vedado o creditamento da contribuição em relação a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, ou ainda de armazenagem ou fretes, pagos a pessoa física.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIÇÃO. ATIVO. VEDAÇÃO.**

*É vedado o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.**

*O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.*

**JUROS DE MORA. SELIC. SÚMULA CARF 4.**

*Desde 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC para títulos federais.*

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE FUNDAMENTO.**

*Carece de amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

**MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA.**

*A multa de ofício referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não possui natureza confiscatória.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Naquela assentada, decidiu o Colegiado dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

I - afastar as glosas (e o lançamento correspondente) relativamente a:

- a) materiais de limpeza e desinfecção;
- b) embalagens utilizadas para transporte;
- c) combustíveis;
- d) lubrificantes e graxa;
- e) fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo), de transporte de combustível, e de transportes especificados que não se referem a frete de compra;
- f) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos;
- g) despesas de energia elétrica de períodos anteriores;
- h) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos de períodos anteriores;
- i) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda de períodos anteriores;
- j) serviços de lavagem de uniformes,

II - corrigir as alíquotas adotadas para o crédito presumido, fixando-a em razão do produto que a agroindústria dá saída (e não da natureza do insumo); e

III - afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Noutro giro, foram mantidas as glosas relativas aos seguintes grupos de despesa:

- a) uniformes (exceto lavagem), artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal;
- b) "pallets";
- c) ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos, exceto lubrificantes e graxas;
- d) animais reprodutores e de lactação, contabilizados no ativo imobilizado;
- e) fretes de transporte urbano de pessoas; de transportes em geral, sem indicação precisa; e referentes à nota fiscal requisitada e não apresentada;
- f) produtos tributados à alíquota zero e que não fariam jus ao crédito presumido;

Documento assinado eletronicamente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10925.720046/2012-12  
Acórdão n.º 9303-003.477

CSRF-T3  
Fl. 2.053

- f) aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado;
- g) aluguel de prédios, máquinas e equipamentos de pessoa física;
- h) armazenagem e fretes na operação de venda, com exceção das glosas decorrentes da extemporaneidade;
- i) encargos de depreciação de bens adquiridos anteriormente a 1º de maio de 2004 e importados; e
- j) ácido fólico e pantotenato de cálcio importados, sujeitos à alíquota zero.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional, após expor, no seu sentir, a divergência interpretativa em relação a cada uma das glosas revertidas e da incidência dos juros sobre a multa de ofício pleiteia a manutenção do acórdão de primeira instância em sua integralidade.

Para tanto, inicia sua explanação argumentando que, para efeito da legislação em debate, o enquadramento do dispêndio no conceito jurídico de insumo decorreria da sua aplicação direta no processo produtivo, bem assim que o acórdão recorrido não observara tal conceito, formalizado pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, que definiram como insumos os bens "*que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado*". Transcreve os dispositivos e defende a vinculação dos agentes da Administração a tais comandos.

Adiante, passa a defender que a análise das leis que disciplinam a cobrança do PIS e da Cofins não-cumulativos já definiriam o escopo dos dispêndios passíveis de gerar créditos, o que afastaria a alegação de que as Instruções Normativas teriam inovado e limitado o "exercício pleno" da não-cumulatividade. Tais atos se limitariam a esclarecer o que a lei em sentido formal já previra. Refuta a pretendida apuração de créditos em todas as despesas operacionais e menciona o REsp nº 1.246.317, em julgamento à época da apresentação do recurso.

Noutro giro, defende que a aplicação de conceitos inerentes ao Imposto de Renda implicariam distorção, máxime se considerado que a diferença entre os regimes de tributação distorceria a neutralidade inerente à não-cumulatividade. Ao permitir que um contribuinte sujeito ao regime não-cumulativo (com alíquotas superiores) apurasse créditos em todas as operações, inclusive as entabuladas com contribuintes sujeitos ao regime cumulativo, estar-se-ia admitindo um crédito em montante superior àquele que onerou a etapa anterior. Transcreve excerto de voto-condutor do acórdão exarado no processo nº 16707.002127/2005-69.

Acrescenta, ademais, que a essencialidade do gasto, por si só, não é suficiente para seu enquadramento no conceito de insumo. Seria imprescindível estabelecer a relação de pertinência entre o gasto e o processo produtivo. Transcreve excerto do voto-condutor do Acórdão nº 3102-01.143.

Documento assinado digitalmente conforme a lei nº 11.942/2009, por meio de Certificação por Assinatura Digital. Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO  
Passando a tratar das glosas por espécie, a representante da Fazenda Nacional contesta, inicialmente, a apuração de créditos com relação a gastos com materiais de limpeza e

desinfecção (detergente, desinfetante, sabonete e vassoura), admitidos em razão da sua necessidade/essencialidade e, conseqüentemente, segundo defende, em razão de aspectos inerentes ao conceito de despesa operacional, típico da legislação do Imposto de Renda.

Nessa linha, na esteira do que teria sido exposto anteriormente em sua peça recursal, diverge das conclusões do acórdão recorrido, já que tais itens não seriam empregados no processo produtivo. Materiais de limpeza e desinfecção não corresponderiam a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, e, também, não exerceriam ação direta sobre os produtos fabricados. Sua caracterização como insumo só seria admissível se adotada acepção amplíssima, ou seja, como sinônimo de despesa operacional.

Estes mesmos argumentos dariam suporte à manutenção das glosas relativas às despesas de lavagem de uniformes.

Partindo ainda desse mesmo conceito restritivo de insumo, defende a Fazenda Nacional que não deve ser admitido o creditamento relativamente a despesas com embalagens empregadas no transporte nas diversas fases do processo produtivo.

Segundo expõe, apenas as embalagens de apresentação, incorporadas ao produto destinado à venda, cumpririam as condições para enquadramento no conceito de insumo.

Em seguida, passa a PFN a desfiar seus argumentos relativos à impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos relativos à energia elétrica e armazenagem. Segundo aponta, a legislação de regência determinaria que os créditos fossem apurados nos meses em que foram incorrido, independentemente da data em que ocorrer o pagamento.

Acrescenta que se faz necessário promover a segregação dos créditos em razão de que a utilização desses créditos depende do cumprimento de requisitos que só seriam aferíveis dentro do próprio período de apuração.

Sinteticamente: a) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno seriam preferencialmente empregados para desconto da contribuição devida no mês; b) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno seriam empregados para compensação ou ressarcimento no trimestre seguinte; e c) créditos atrelados a receita de exportação deveriam ser empregados para compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Com relação ao cálculo dos créditos presumidos relativos às aquisições de insumos da atividade agroindustrial a pessoas físicas e cooperativas, aduziu a Fazenda Nacional que, diferentemente do decidido, a alíquota a ser aplicada deverá ser definida em razão do insumo adquirido e não do produto ao qual o contribuinte dá saída. Para análise desde a tramitação da legislação que instituiu o crédito presumido em discussão até os conceitos empregados na legislação.

Finalmente, no que tange à incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, o recurso especial da Fazenda Nacional está concentrado na argumentação de que, a análise sistemática dos dispositivos que instituem a incidência da taxa Selic, em conjunto com os arts. 113, § 1º, 139 e 161 do CTN, permitiria concluir que a multa teria a mesma natureza da

obrigação principal e, como tal, representaria um crédito tributário, passível de correção nos termos dos artigos considerado inaplicáveis pelo acórdão recorrido.

Cita jurisprudência da CSRF, do Primeiro Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

Deixo de expor as razões recursais relativas ao creditamento com dispêndios com combustíveis (hexano, óleo de xisto e GLP), além de lubrificantes e graxa, pois, nos termos do despacho às fls. 1.756 a 1.762, não foi admitido o recurso quanto a esta matéria.

Regularmente intimada, a contribuinte apresenta suas contrarrazões ao recurso da PGFN e seu recurso especial.

Inicia suas contrarrazões fazendo uma síntese das etapas processuais e dos fatos que, na sua aceção seriam relevantes para a solução do litígio.

Em seguida, passa a discorrer sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, bem assim das alterações constitucionais e legislativas que a instituíram, inclusive a elevação das alíquotas e das restrições legais à tomada de crédito.

Nessa toada, após discorrer ao alegado direito à não-cumulatividade ampla, que representaria uma consequência da constitucionalização da não-cumulatividade das contribuições litigiosas e da sua matriz constitucional, aduz violação ao princípio da legalidade, pela edição de atos normativos que restringiriam o alegado direito. Cita jurisprudência.

Passando às glosas em espécie revertidas pelo acórdão recorrido, discorre sobre a necessidade de se analisar as especificidades do seu processo produtivo, sujeito a diversos controles governamentais que, se descumpridos, conduziram à vedação do exercício de suas atividades. Enumera atos que disporem sobre esses controles.

Assim, não haveria como deixar de considerar que as despesas inerentes ao cumprimento dessas exigências, determinantes para o exercício da atividade empresarial, representariam um insumo.

Contesta, ainda, a ausência de verificação fiscal com vistas à análise das peculiaridades do processo produtivo e, conseqüentemente, à identificação da pertinência dos insumos glosados.

Passando às contrarrazões acerca das glosas por espécie, inicia sua explanação defendendo a manutenção dos créditos relativos aos dispêndios com a aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, que defende essenciais. Mais uma vez, remete à legislação que disciplina os controles sanitários inerentes à atividade empresarial que desenvolve e descreve a utilização de cada um dos itens, pontuando, adicionalmente, as obrigações contratuais acerca dos referidos controles. Cita julgados do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu o direito ao crédito sobre esses itens a uma indústria alimentícia, e do CARF, que acolheu os créditos sobre esses mesmos itens no processo produtivo de ração.

Contesta, outrossim, as alegações da PGFN do creditamento com embalagens de transporte, que considera desvinculada da realidade industrial e empresarial da contribuinte.

Segundo aponta, as embalagens em discussão têm como finalidade armazenar a matéria-prima, produtos em elaboração ou acabados. Ademais, ditas embalagens comporiam o produto final, em especial na venda por atacado. Destaca trechos da legislação relativa a controles sanitários que tratam das condições de acondicionamento durante o processo produtivo.

Cita acórdão do CARF que teria reconhecido a apuração de créditos do IPI quando da aquisição de embalagens e etiquetas, sem restrição, o que afastaria a alegação de que, nos termos da legislação que rege esse imposto, apenas embalagens de apresentação fariam jus ao creditamento.

Defende, nessa toada, que a lei não restringiu a apuração de créditos a embalagens de apresentação de modo que não caberia ao intérprete distinguir

Deixo de expor as contrarrazões acerca da manutenção da glosa de combustíveis em razão de que, como mencionado, essa matéria não teve prosseguimento.

Já em seu recurso, após igualmente descrever os fatos que, na sua percepção, diriam respeito ao litígio, além das glosas por espécie e expor os elementos que demonstrariam o necessário dissídio jurisprudencial, a Contribuinte passa a apresentar suas razões recursais.

Inicia seu recurso desafiando quatro premissas que demonstrariam que a abrangência do conceito de insumo divergiria daquela defendida pelo Fisco. Dado que as contribuições litigiosas, diversamente do IPI e do ICMS, oneram o faturamento ou receita, nos termos do regime legal específico, todos os dispêndios que contribuírem para o exercício da atividade econômica e, portanto, geradores de receita, deveriam ser admitidos no conceito de insumo, com exceção daqueles expressamente excluídos por lei em sentido formal.

Ademais, repisa as argumentações acerca das peculiaridades de suas atividades e da essencialidade dos insumos glosados.

Passando às glosas por espécie, cabe esclarecer inicialmente que, nos termos do despacho às fls. 2.014 a 2.031, só foi admitido o recurso relativamente ao direito ao crédito sobre dispêndios com aquisição de indumentária e de pallets. Assim, em nome da concisão, deixo de tratar dos argumentos afetos às demais glosas.

Defende a recorrente que os uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados, materiais de uso pessoal, que se convencionou denominar indumentária, representam itens essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva e que, como tal, contribuiriam para a obtenção de receita.

Tratar-se-iam, assim, de instrumentos para o exercício da atividade econômica (e não simplesmente EPs), indispensáveis para a produção de alimentos aptos ao consumo humano, livre de contaminações, em observância às determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (Portaria SVS/MS nº 326/1997), conforme seria facilmente constatado, caso o Fisco diligenciasse em seu estabelecimento. Cita jurisprudência.

Com relação aos produtos empregados na movimentação de cargas e embalagens (pallets e etiquetas empregadas na identificação dos pallets), aduz a recorrente que, diferentemente do que concluirá o acórdão recorrido, não se estaria diante de mero instrumento de conveniência, empregado na movimentação de cargas e embalagem, mas de item



## 1 - Demarcação da Matéria Litigiosa

Mantidos os exames de admissibilidade, cumpre a este Colegiado decidir se os seguintes dispêndios estão aptos a gerar créditos do PIS e da Cofins não cumulativos: a) materiais de limpeza e desinfecção; b) embalagens utilizadas para transporte; c) pallets; d) despesas de períodos anteriores; e) serviços de lavagem de uniformes; e f) indumentária.

Cabe ainda decidir qual será a alíquota aplicável no cálculo de crédito presumido pela aquisição de insumos da agroindústria a não contribuintes e se a multa de ofício deve ser corrigida pela taxa Selic.

Tais pontos serão analisados separadamente a seguir.

## 2 - Glosas por Espécie

### 2.1 - Preliminarmente - Conceito de Insumo

Antes de passar à análise das glosas, demonstra-se relevante tecer algumas considerações acerca do conceito de insumo, para efeito do cálculo das contribuições litigiosas.

Em primeiro lugar, deve-se ter em mente que previsão contida no § 12 do art. 195 da CF de 1988<sup>1</sup>, nada mais fez do que delegar ao legislador ordinário a tarefa de instituir o regime não-cumulativo para as contribuições aqui debatidas, nos moldes previstos nessa mesma legislação. Tanto é assim que, para as contribuições debatidas, definiu-se o critério de "base contra base", ao invés de "imposto contra imposto", fixado constitucionalmente.

Nessa linha, não vejo como, em nome da alegada diretriz constitucional, empreender interpretação que alargue o conceito de insumo para além do inciso II do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003 (original não destacado).

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Como é possível perceber, apesar da grande discussão acerca do tema, não há dúvida de que só serão admitidos como insumo, para efeito da lei, os bens que possuam ligação intrínseca com o processo produtivo e, evidentemente, **com o produto propriamente dito**. Com a devida licença, não vejo como confundir tais conceitos com o de atividade empresarial.

Por outro lado, o inciso II do art. 3º, já transcrito acima, ao incluir os combustíveis e lubrificantes, o fez expressamente, deixando claro que, a rigor, tais bens não se inseriram naquele conceito. Se não fosse assim, não seria necessário mencioná-los, já que a lei, como é cediço, não possui palavras inúteis.

De fato, como pontuado pela Segunda Turma de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no AgRg no REsp 1125253 / SC<sup>2</sup>, a inclusão de outros itens que não estejam atrelados ao produto propriamente dito (embalagens de transporte) no conceito de insumo demandaria recurso à interpretação extensiva. Confira-se a sua ementa:

*PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

1. *Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.*

2. *As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.*

Tanto é assim, que aquela mesma 2ª Turma, no REsp nº 1.246.317<sup>3</sup>, seguidas vezes citado pelos que defendem exegese ampliativa, foi categórico ao delimitar essa ampliação, desconsiderando a possibilidade de equiparação à legislação que disciplina o Imposto de Renda. Confira-se o seguinte trecho da sua ementa (original não destacado):

4. *Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.*

Como é possível perceber, não há como aplicar o conceito de insumo para além dos dispêndios relativos ao produto propriamente dito sem estender, ainda que pela busca da *ratio legis*, inserir no texto da norma hipóteses que não foram previstas expressamente.

Neste ponto, peço licença para relembrar que a Constituição de 1988 não previu a pretendida não-cumulatividade plena, e que o legislador sempre teve em mente que a desoneração decorrente da não-cumulatividade não poderia representar impacto negativo na arrecadação. Veja-se o excerto seguinte da exposição de motivos da MPV nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003:

3. *O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.*

Não me parece prudente, nesse contexto, em nome da teleologia, estender o conceito de insumo para além do que está previsto na lei. Independentemente da natureza jurídica dos créditos da não-cumulatividade, como é cediço, a exceção deve ser sempre interpretada restritivamente.

Com efeito, há quem defenda, validamente, que a redução dos débitos representa benefício e há quem defenda que tal dedução revela-se um dos aspectos inerentes aos regimes instituídos pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas ninguém discorda que o texto precisa ser ampliado para que se incluam outros itens, que não os integrados ao produto em si ou consumidos na sua elaboração.

Registre-se, ademais, por oportuno, que o voto vencedor não foi acompanhado por todos os membros daquele Colegiado, valendo destacar o voto-vista (vencido) do Ministro Herman Benjamin:

13. *A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI (RE 370.682, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe-165, 19.12.2007).*

14. *Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, "Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico" (Teoria geral do direito tributário, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).*

15. *Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver manifestamente excepcioná-lo.*

16. *O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.*

17. *Tendo os enunciados normativos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 contemplado o termo "insumo", e o legislador deixado de apresentar uma interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e*

Processo nº 10925.720046/2012-12  
Acórdão n.º 9303-003.477

CSRF-T3  
Fl. 2.061

*da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.*

*18. Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).*

Em outra manifestação, a mesma Segunda Turma, no AgRg no REsp 1.429.759/SC<sup>4</sup>, adotou entendimento diverso, validando os conceitos gizados nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004. Veja-se sua ementa:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.*

- 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.*
- 2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Precedentes do STJ.*
- 3. Possibilidade de creditamento de PIS e Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.*
- 4. A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada no STJ sob pena de usurpação da competência do STF.*
- 5. Agravo Regimental não provido.*

Importante destacar, ainda, que a Primeira Turma daquela Corte Superior, analisando a extensão do conceito de insumo, vem adotando posição defendida pelo Fisco, a exemplo do julgamento do RESp nº 1.020.991<sup>5</sup>, igualmente não-unânime. Confira-se a sua ementa:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por Ministro HERMAN BENJAMIN, Julgado em 08/05/2014.  
Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por Ministro SÉRGIO KUKINA, julgado em 09/04/2013.  
Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



*diretamente sobre o produto em fabricação. Para que não pareça dúvida do aqui exposto, veja-se a ementa transcrita abaixo.*

Definidas as balizas que orientarão este voto, passa-se à análise das glosas por espécie.

## 2.2 - Glosas por Espécie

### 2.2.1 - Material de Limpeza e Desinfecção

Como já apontado, não vejo como considerar incluído no conceito de insumo atividades que, embora imprescindíveis, não estejam diretamente ligadas ao produto elaborado no estabelecimento.

Nesse matiz, não há como enquadrar a desinfecção dos ambientes, inquestionavelmente relevante, mas acessória em relação à produção de alimentos, naquele conceito legal. Não se trata, com efeito, de material empregado diretamente na produção de alimentos, mas destinado a manter o ambiente em que estão sendo produzidos em boas condições.

### 2.2.2 - Embalagens Utilizadas para Transporte e Pallets

Esta Câmara Superior já teve oportunidade de discutir tema correlato quando enfrentou o Recurso Especial apresentado no processo 11065.000464/2008-43, que foi alvo do Acórdão 9303-003.154<sup>o</sup>, já mencionado anteriormente. Confira-se o seguinte trecho da ementa:

*NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS PELA FROTA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA NO TRANSPORTE DE INSUMOS E DE MÃO-DE-OBRA ENTRE SEUS ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os combustíveis e lubrificantes consumidos por caminhões e automóveis da contribuinte, utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra entre estabelecimentos distintos da sociedade empresária, por não serem aplicados **diretamente** na produção ou fabricação bens ou produtos destinados à venda, não geram direito a crédito de PIS e de Cofins.*

Embora tenha sido debatida glosa diversa, já que lá se discutiu a apuração de créditos em relação ao combustível e aqui, às embalagens, restou assentado que o transporte, ainda que de insumos ou produtos em elaboração, representa atividade indiretamente ligada ao processo produtivo e, como tal, não faria jus à apuração de créditos.

Noutro giro, tratando-se de produtos acabados, utilização precípua dos bens aqui debatidos, não haveria, com maior razão, fundamento para a apuração de créditos. Por óbvio, não se pode admitir que um bem empregado após o encerramento da produção possa ser considerado como utilizado no processo produtivo.

### 2.2.3 - Despesas de períodos anteriores

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por HENRIQUE PINHEIRO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não vejo como manter a decisão recorrida quanto a admissão dos créditos relativos a energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, além de armazenagem de períodos anteriores, enumerados, respectivamente, nos incisos III, IV e IX do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

A apuração do crédito relativo a tais dispêndios, conforme comando inserido no inciso II do § 1º desse mesmo artigo, será realizada mensalmente, considerando-se o período no qual o dispêndio foi incorrido. Confira-se sua redação:

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do artigo 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com a devida licença, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º. Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com o devido respeito, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar algumas dessas dificuldades, há que relembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral).

Por outro lado, como se verifica nas hipóteses em que o dispêndio é empregado, ao mesmo tempo, em operações sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, há que se promover o rateio proporcional dos dispêndios. Como promover tal rateio sem a fixação de critério temporal?

Aliás, levado ao extremo, a aplicação do § 4º nos moldes defendidos pela contribuinte tornaria o direito a apurar créditos imprescritível.

#### 2.2.4 - Serviços de Lavagem de Uniformes

Processo nº 10925.720046/2012-12  
Acórdão n.º 9303-003.477

CSRF-T3  
Fl. 2.065

Na esteira do que já foi debatido adiante, não se vislumbra como se possa considerar os uniformes como insumo. Tais itens só contribuem indiretamente para o processo produtivo.

Reforça essa convicção o fato de que, quando o legislador pretendeu considerar as despesas de uniforme dedutíveis, o fez expressamente, mediante a inovação levada a efeito pela Lei nº 11.898, de 2009, que incluiu o inciso X no art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, assim redigido (destaques editados):

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.*

### 2.2.5 - Indumentária

Os itens genericamente agrupados como indumentária, pelos mesmos motivos tratados no item precedente, não podem ser considerados como insumo, pois igualmente contribuem de forma indireta para a formação do produto final.

Não se está aqui se desconSIDERANDO a obrigatoriedade de tais itens, mas tal obrigatoriedade, como já antecipado, não altera o conceito legal de insumo.

### 3 - Percentual do Crédito Presumido

Como é cediço, observadas as demais condições, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004<sup>7</sup>, a aquisição de insumos da agroindústria a não contribuintes podem gerar um crédito presumido, correspondente a um percentual do valor devido na operação, caso realizada por contribuinte. Nos termos do § 3º desse mesmo artigo<sup>8</sup>, a alíquota apresenta percentuais diferentes, de acordo com o produto.

O grande debate em torno do tema girava em torno da definição dessa alíquota. Havia quem defendesse que deveria ser fixada em razão do insumo adquirido e quem considerasse (como foi o caso do acórdão recorrido) que esse percentual fosse fixado em razão do produto elaborado.

Ocorre que, desde que a Lei nº 12.865, de 2013, entrou em vigor, não há mais espaço para discutir o percentual a ser aplicado pelas indústrias alimentícias que processem produtos de origem animal. Confira-se sua redação:

*§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange*

<sup>7</sup> Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de

cooperado pessoa física. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

<sup>8</sup> § 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: RAMOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013).*

O inciso I do § 3º, à época dos fatos, possuía a seguinte redação:

*I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.*

Diante do dispositivo, não me parece haver dúvidas de que a recorrente faz jus ao crédito à alíquota de 60% sobre a aquisição de insumos “boi castrado”, “boi castrado rastreado”, “boi inteiro rastreado”, “boi marruco”, “boi marruco rastreado”, “frango corte p/ abate”, “milho em grão”, “milho em grão – p. afix”, “novilha”, “novilha rastreada”, “peru parceria”, “soja em grão”, “soja em grão – p. afix.”, “soja em grãos desativada”, “suíno geral p/ abate”, “suíno parceria”, “vaca” e “vaca rastreada”, conforme descrito no despacho colacionado à fl. 1.180.

Todos os itens correspondem a produtos de origem animal ou são utilizados na sua alimentação.

Assim, diante do comando veiculado no art. 106, I, do CTN<sup>9</sup>, deve-se aplicar o dispositivo novel retroativamente e ratificar a decisão recorrida quanto a esse ponto.

#### 4 - Juros de Mora sobre Multa de Ofício

Sobre esse tema, já tive oportunidade de me manifestar algumas vezes, e sempre o fiz no sentido de não conhecer da matéria por não estar ela submetida ao rito do Decreto 70.235/1972, vez que esses acréscimos moratórios são afeitos à execução do acórdão, e, como, tal, não integraria a lide, cujo contorno fora delineado pela impugnação, e, por óbvio, esta não contemplaria tal matéria. Todavia, apesar de ainda continuar a pensar dessa forma, esse não é o entendimento do Colegiado, que por diversas vezes, entendeu ser competente para enfrentar a matéria. Diante disso, resguardo meu entendimento, e passo a adotar o da maioria, no sentido de admitir essa matéria como sujeita ao rito do PAF.

Passemos agora, ao exame da questão. O Colegiado *a quo* afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir, esse entendimento não merece guarida, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre o crédito tributário não pagos no vencimento, aí incluídos o decorrente de penalidades, conforme demonstrar-se-á linhas abaixo.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade

Documento assinado eletronicamente pelo **Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito.**

Autenticado digitalmente em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do <sup>10</sup>art. 113 do CTN.

A seu turno, o <sup>11</sup>art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária), ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, observar-se-á, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no *caput* do <sup>12</sup>art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

<sup>10</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

<sup>11</sup> Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

<sup>12</sup> Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Documento assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Assinado digitalmente em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a <sup>13</sup>Hermes ou a uma <sup>14</sup>Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Após algumas manifestações em sentido contrário, a jurisprudência das Turmas Julgadoras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se inclinando no sentido de admitir a incidência da taxa Selic sobre multa de ofício. A título de exemplo, cita-se:

a) Acórdão 9101-000.539:

*Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício*

*Exercício: 1996 a 1998*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso da Fazenda Nacional Provido.*

b) Acórdão 1103-001.151:

*MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.*

*A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.*

Como apontado no acórdão, posição com a qual comungo, por força do comando inserido no art. 139, combinado com o § 1º do art. 113 do CTN, não há como deixar de considerar que a expressão "crédito tributário" compreenda exclusivamente o tributo ou contribuição que deixou de ser recolhido.

Consequentemente, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional, combinado com o § 3º do art. 61, *caput* e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, caberá correção monetária da multa de ofício, por meio da aplicação da taxa Selic.

<sup>13</sup> Na Mitologia Grega, Hermes - filho de Zeus e da misteriosa Ninfa Maia (também chamada de Noite)- era considerado como mensageiro ou intérprete da vontade dos deuses do Olimpo, deu origem ao termo hermenêutica.

<sup>14</sup> Os gregos davam o nome de Pitonisas a todas as mulheres que tinham a profissão de adivinhas, porque o deus da adivinhação, Apolo, era cognominado de Pítio; quer por haver matado a serpente-dragão Piton, quer por ter estabelecido o seu oráculo em Delfos, cidade primitivamente chamada Pito. MOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10925.720046/2012-12  
Acórdão n.º 9303-003.477

CSRF-T3  
Fl. 2.069

Igualmente relevante é a manifestação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, assentada no acórdão que enfrentou o AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR<sup>15</sup>, assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.*

## 5 - Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso da Contribuinte e dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, reformando a decisão recorrida para:

1 - restabelecer as glosas referentes a: a) materiais de limpeza e desinfecção; b) embalagens utilizadas para transporte; c) despesas de períodos anteriores; d) serviços de lavagem de uniformes; e

2 - restabelecer a correção monetária da multa de ofício, mediante aplicação da taxa Selic.

Henrique Pinheiro Torres

## Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Incumbiu-me o Presidente da difícil missão de redigir o acórdão quanto a matérias agitadas tanto no recurso da Fazenda Nacional quando no do contribuinte.

Mais concretamente, quanto à negativa, decidida por maioria, ao recurso da Fazenda Nacional no tocante a

a) inclusão entre os insumos ensejadores da tomada de créditos para as contribuições PIS e COFINS não cumulativas de

a.1) "materiais de limpeza e desinfecção";

<sup>15</sup> MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, julgado em 04/12/2012. Unânime.

a.2) "embalagens de transporte"

b) "despesas de períodos anteriores"

E quanto aos *pallets*, no que tange ao especial ofertado pelo contribuinte.

Julgo necessário, antes, complementar o relatório do dr. Henrique.

É que o "Relatório de Atividade Fiscal" de fls. 13/18, de elaboração da autoridade fiscal autora do procedimento, informa-nos estarmos tratando aqui de lançamento para exigência do PIS e da COFINS que a fiscalização entendeu não recolhidos. O não recolhimento decorreria de glosas promovidas ao examinar os pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e de COFINS, respectivamente, nos processos de nºs 17972.90790.060607.1.1.08-0304 e 24521.08343.060607.1.1.09-4801, relativos ambos ao primeiro trimestre de 2007, nos quais foram proferidos os despachos decisórios de nºs 1595 e 1596, ambos juntados aos autos (e-fls 5465 e ss).

No referido relatório não há qualquer explicitação dos motivos para as glosas, remetendo-nos ele aos despachos decisórios proferidos nos processos de ressarcimento.

Esse complemento pareceu-me relevante porque, a meu ver, se os créditos que efetivamente examinamos quando do julgamento realizado já o haviam sido e indeferidos naqueles processos, o que parece ser o caso, não seria possível sua rediscussão aqui: neste processo apenas se poderia discutir a incidência das contribuições e dos acréscimos.

É fato, porém, que isso não nos foi esclarecido quando do julgamento realizado, cabendo-me, agora, apenas redigir os pontos em que dissenti do n. relator já acima indicados.

Nos despachos decisórios referidos no relatório de atividade fiscal, lemos, sobre as glosas ainda em discussão:

### *2.3.1. Aquisições de bens e serviços*

#### *2.3.1.1. Aquisições que não se enquadram no conceito de insumo*

*O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens e **serviços utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis:*

*(...)*

*Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, a empresa interessada incluiu bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Trata-se, na verdade, de despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito da contribuição para o PIS e da COFINS.*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.947/2008/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Somente foram enquadrados como insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem de apresentação e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, conforme item 2.1.5 deste Despacho Decisório. Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.*

*Neste sentido, são definidos como insumos os "bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado". Os itens excluídos por não se enquadrarem no conceito de insumo, relacionados em planilha de glosas gravada em mídia digital (CD) e juntada ao dossiê físico, não se agregam aos produtos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo). Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativos.*

*Também não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipualemente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido.*

*A planilha contendo os itens glosados que não se enquadram no conceito de insumo se encontra gravada em mídia digital (CD) no dossiê físico. Abaixo, relaciono, dos itens que não se enquadram no conceito de insumo, os motivos das glosas e os principais itens glosados (dentro de cada motivo):*

(...)

*b. **Materiais de limpeza / desinfecção:** detergente, desinfetante, sabonete, vassoura;*

*c. **Produtos para movimentação de cargas/embalagens utilizadas para transporte:** pallet,*

(...)

*Não há, como visto, nenhum detalhamento quanto à forma como são empregados os produtos objeto de controvérsia, resumindo-se a "motivação" a que eles*

*"(...) não se agregam aos produtos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo). Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativos. Os bens não são aplicados ou consumidos diretamente sobre os produtos finais".*

Na análise que empreenderei, portanto, vejo-me obrigado a aceitar como correta a descrição realizada pela própria empresa primeiramente em sua impugnação e repetida em seu recurso voluntário, e que não foi, no ponto, contestada pela decisão de primeiro grau.

Quanto aos materiais de limpeza/desinfecção, diz a defesa:

*"(...) Durante o processo produtivo, ainda, existem pontos como pias e materiais para higienização constante, além de pessoas responsáveis na constante limpeza do chão com vassouras, mangueiras e produtos de higiene.*

*A mais disso, a cada turno, durante o processo produtivo, todas as máquinas e linhas de produção são obrigatoriamente higienizadas e limpas a fim de permitir o início do novo turno, retirando resíduos e riscos de contaminação."*

Depreendo, pois, quanto a este item, não haver controvérsia quanto ao seu emprego no processo produtivo sem que haja, porém, contato físico com o produto em elaboração, este que seria o "motivo" da glosa.

No que respeita às embalagens de transporte, tudo o que se tem é também aquilo que consta dos Despachos decisórios já referidos e que se resume a:

*(...) Também não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido.*

Por que não compõem, nada se diz.

Tendo sido, pois, "motivado" o lançamento pelo entendimento de que somente podem ser insumos os itens que se desgastam, no processo produtivo, como resultado de uma ação direta sobre o produto, conforme o critério eleito pelo antigo Parecer Normativo CST 65/79, relativo ao IPI, e adotado nas IINN SRF 247/2002 e 404/2004, natural começar pelos motivos que me levam a rejeitar tal exigência.

**E que, acredito já seja de conhecimento amplo, não adiro à tese de que o conceito de insumos que permitem a tomada de créditos, nos termos do art. 3º da Lei 10.637,**

para o PIS e do art. 3º da Lei 10.833, para a COFINS, seja tão restrito quanto o pretendido por elas.

Mas apenas rejeitar o critério da IN SRF também não nos leva muito longe. Parece igualmente óbvio que permitir a inclusão de toda e qualquer despesa, desde que aceita pela legislação do IRPJ, tampouco está em conformidade com o texto legal, que tanto se esmerou em enunciar as hipóteses ensejadoras.

Por isso, para avançar na fixação de um critério para tal conceito que seja suficientemente flexível para permitir a análise de qualquer item, fixei-me na expressão legal "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação..."<sup>16</sup>. Dessa expressão, algumas conclusões se impõem de plano;

a) os beneficiários do crédito podem ser fabricantes, mas também "produtores", e mesmo prestadores de serviço;

b) um serviço pode se enquadrar como tal, e mesmo que "utilizado na prestação de serviço".

Essas observações preliminares já são suficientes para rejeitar a pretensão de utilizar o critério há muito aceito para o IPI: que o **bem** candidato a gerador de crédito entre em contato físico com o **bem** que está sendo industrializado. Por óbvio, ela não se aplica nem à "prestação de serviço", nem a um serviço como insumo.

Mas uma atenta leitura do §4º do art. 8º da IN 404<sup>17</sup> deixa igualmente claro que a SRF não o pretendeu aplicar aos serviços em qualquer das "pontas". Pretende fazê-lo, porém, sempre que se estiver cuidando de "produção ou fabricação", aparentemente tomando as duas expressões como sinônimas. E é aí, a meu ver, que começam os problemas.

Por primeiro, não me parece que o legislador da 10.833 (assim como o da 10.637) tenha buscado equiparar as expressões, atento que estava à possibilidade de que a "produção" ensejadora de crédito no âmbito das contribuições não corresponda a uma efetiva industrialização nos termos do IPI. Como é cediço, fora daquele contexto produção pode se referir, e no mais das vezes se refere, a um conjunto de atividades bem maior, que inclui, entre outras, a atividade agropecuária, bem como a agroindustrial.

Ainda assim, como em todos os casos há um produto físico gerado ao final de um processo produtivo, pareceria, em princípio, razoável a adoção daquele critério mesmo quando de industrialização em sentido estrito não se tratasse.

<sup>16</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

<sup>17</sup> § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

O problema, entretanto, é que o critério do Parecer Normativo CST 65/79 destina-se a definir o que se poderia enquadrar no conceito de "produto intermediário" apenas referido mas não definido no art. 25 da Lei 4.502/64<sup>18</sup>. Ou seja, ele não é destinado à definição do que seja insumo, mas do que seja produto intermediário, ou mais precisamente, de qual seria o critério para considerar um bem como **consumido** no processo produtivo.

Sobre esse ponto, peço licença para reproduzir considerações que expendi em julgamento realizado ainda no antigo Conselho de Contribuintes, no já distante ano de 2008<sup>19</sup>:

*Como se disse no relatório, o contribuinte recorre de decisão que lhe negou o ressarcimento de saldo credor originado no registro de créditos de IPI em relação às aquisições de energia elétrica, produto considerado pelo IPI como não-tributado.*

*Entende possível incluir a energia elétrica consumida no processo produtivo entre os "produtos que, embora não se integrando ao produto final, são consumidos no processo produtivo, desde que não compreendidos entre os bens do Ativo Permanente", consoante redação do art. 147 do Regulamento do IPI baixado pelo Decreto 2.637/98 (atual art. 164 do Regulamento baixado em 2002). A SRF considera, com base no Parecer Normativo CST nº 65/79, entre outros, que não, visto não ter contato físico com o produto em elaboração.*

*Para mim, a decisão recorrida não merece reparos. É que, embora lastreada na orientação do Parecer Normativo, a que está vinculada, e com a qual não concordo inteiramente, o que fez foi dar correta aplicação ao princípio da não-cumulatividade. Para melhor compreensão, necessário um registro, ainda que breve, da evolução legislativa da matéria.*

*Como se sabe, a Lei nº 4.502/64, foi a última a regular o extinto Imposto Sobre o Consumo instituído pelo Decreto-lei nº 7.404/45 e transformado no IPI. Na evolução legislativa daquele imposto é que se vai encontrar pela primeira vez tentativa de aplicação do princípio de tributação sobre o valor agregado. Trata-se, como é de sabença geral, da disposição do art. 213 da Lei nº 3.520/58:*

*Art. 213*

...

*2º Os fabricantes pagarão o imposto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do imposto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou*

<sup>18</sup> Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

<sup>19</sup> Julgamento do recurso voluntário nº 147.752, no Processo 10830.000989/2004-74, sessão de agosto de 2008

*importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;*

*Após ser regulamentada pelo Decreto 45.422/59, essa lei foi alterada pela de nº 4.153, já em 1962, na qual se promoveu grande ampliação do instituto. Vejamos:*

*Art. 34. O artigo 148 do atual Regulamento do Impôsto de Consumo aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*As palavras "nas vendas de mercadorias tributadas" são substituídas pelas seguintes: "nas entregas a consumo de mercadorias tributadas";*

*Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:*

*na fabricação - as matérias primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de aprêsto e acabamento.*

*Portanto, além das matérias primas, davam direito de abatimento do valor devido as aquisições dos chamados produtos **secundários** e intermediários. Na busca de distinção entre eles, confirmou-se a definição mais ou menos consensual de que produtos intermediários são os que partilham com as matérias primas o caráter de se integrarem fisicamente aos produtos fabricados, delas diferindo apenas pelo fato de já serem produtos prontos, passíveis, assim, de utilização adicional. Já os produtos secundários é que consistiam naqueles que, embora não se integrando ao produto final, fossem consumidos, total ou parcialmente, no processo de fabricação.*

*Ocorre que a Lei nº 4.502/64 suprimiu a referência a produtos secundários como possibilitadores de dedução do IPI devido pelas saídas. Confrimam-se os artigos da Lei 4.502 que cuidaram da matéria:*

*Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.*

*I - o impôsto relativo às **matérias-primas produtos intermediários e embalagens**, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados;*

*II - o impôsto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou estrangeiros para estabelecimentos revendedores ou **depositários**.*

*Art. 27. A importância a recolher será:*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI. Assinado digitalmente em 14/07/2016 por

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por CARLOS ALVES RAMOS, Assinado

digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*I - no caso do inciso I do artigo anterior - a resultante do cálculo do imposto;*

*II - No caso do inciso II - a necessária à manutenção de saldo suficiente para cobertura do imposto devido pela saída dos produtos;*

*III - no caso do inciso III - a resultante do cálculo do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento produtor na quinzena anterior, deduzida:*

*a) do valor do imposto relativo as matérias primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mesmo período, quando se tratar de estabelecimento industrial;*

*b) do valor do imposto pago por ocasião do despacho ou da remessa, quando se tratar de estabelecimento importador, arrematante ou revendedor, considerados, para efeito da apuração, os capítulos de classificação dos produtos.*

*§ 1º Será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.*

*§ 2º O devedor remisso, sujeito ao recolhimento antecipado, utilizar-se-á do crédito de imposto, mediante adição ao seu saldo.*

*§ 3º O imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos a revendedores não contribuintes, será calculado, para efeito de crédito mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal.*

*§ 4º Em qualquer hipótese, o direito ao crédito do imposto será condicionado às exigências de escrituração estabelecidas nesta lei e em seu regulamento, e, quando não exercido na época própria, só poderá sê-lo, cumprida a formalidade do inciso I do art. 76 ou quando o seu valor for incluído em reconstituição de escrita, efetuada pela fiscalização.*

*§ 5º Quando ocorrer saldo credor numa quinzena, será êle transportado para a quinzena seguinte, sem prejuízo da obrigação do contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa desse saldo.*

*Ainda assim, o primeiro regulamento do IPI já editado após a Lei 4.502 – Decreto 56.791/65 – ao “regulamentar” o dispositivo acima, estabeleceu:*

*Art. 27. Para efeito do recolhimento, será deduzido do valor resultante do cálculo, na forma do art. 29:*

*o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para*



*Superiores os critérios estabelecidos nos julgamentos anteriores, mesmo com a mudança de redação introduzida no Regulamento do Imposto.*

*Dai, viu-se o Poder Executivo instado a alterar novamente a redação dos decretos regulamentares posteriores, que deixaram de trazer a restrição quanto ao consumo imediato e integral. Essa ausência, então, suscitou a edição do mencionado Parecer Normativo nº 65/79, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, que vincula a possibilidade de crédito ao emprego sobre o produto em elaboração. Trata-se de nova tentativa de dar aplicação aos critérios aceitos no Poder Judiciário<sup>20</sup>.*

*Embora imprecisa, tal definição, a meu ver, atinge o cerne da discussão, ao menos para a grande maioria dos processos industriais. É que, salvo honrosas exceções que têm de ser comprovadas caso a caso, não vemos, em princípio, como considerar essenciais e específicos ao processo artigos que sequer entrem em contato direto com o produto em elaboração.*

<sup>20</sup> O que resulta claro nos itens 8 a 10 do citado Parecer Normativo:

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente (inciso I do art. 66 do RIPI/79), por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9. Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1: "(se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

*De todo modo, restringindo-se a discussão do presente feito, à energia elétrica, dívida não tenho de que, de ordinário, ela não pode ser considerada produto intermediário mesmo nessa mais ampla acepção. Há, por certo, situações em que a energia elétrica cumpre aqueles requisitos: trata-se daqueles processos que requerem a separação molecular, via eletrólise, para que o processo possa continuar. Presentes aí a essencialidade e a especificidade, mas também a aplicação sobre o produto em elaboração como requer o Parecer.*

*Assim, não demonstrado nos presentes autos que a energia elétrica é empregada dessa forma, ou de alguma similar, não vejo como acatar sua inclusão no conceito de produtos intermediários, mesmo na mais ampla definição que a eles se deu nos últimos regulamentos do IPI.*

*E isso bastaria à negativa de provimento do recurso do contribuinte. Mas, como disse, esse é apenas o primeiro dos requisitos, e a energia elétrica também não cumpre o segundo: não há IPI algum para gerar crédito. Deveras, a energia elétrica está fora do campo de incidência do imposto, merecendo na TIPI a expressão NT – de não tributado.*

*É certo que há outra linha de questionamento judicial, esta mais recente, que diz respeito a essa necessidade de que tenha havido destaque de IPI na aquisição feita. Mas esses questionamentos, normalmente, a isso se resumem, sendo indiscutível o enquadramento do produto adquirido na condição de matéria prima ou produto intermediário.*

*Por isso, o “quase ineditismo” deste recurso, a que fiz referência no relatório. Nele se discutem os dois requisitos. Com efeito, aqui se tem um produto que, segundo as disposições do Parecer Normativo, não é matéria prima, produto intermediário nem material de embalagem e que também não sofreu o gravame do imposto. E quanto a esse último aspecto, da forma mais importante, isto é, não está sequer no seu campo de incidência.*

Da leitura das leis instituidoras da não-cumulatividade das contribuições não chego à conclusão de que, para elas, também se precise demarcar o que significa "ser consumido no processo produtivo". Seja porque a expressão legal não é essa, como também porque não se está a definir produto intermediário, mas sim insumo.

Já se vê daí que, com as escusas sempre necessárias, não tenho como partilhar a premissa de sua excia. o ministro Herman Benjamin, citado no voto do dr. Henrique. É que, a meu ver, a legislação do IPI não **identifica** o conjunto formado por matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ao conceito de insumo. Para tanto, é óbvio, não basta dizer que aquele conjunto é insumo; é preciso, mais, dizer que só ele o é.

Mas, longe disso, a este último não é dada qualquer definição formal naquela legislação, a começar pela Lei 4.502/64 em que sequer se encontra o vocábulo "insumos". **Mesmo nos decretos regulamentares, o que se diz - ou sempre se pode ler - é que aquele conjunto é insumo; nada há sobre a recíproca. Assim, parece-me, mesmo para o legislador do**

IPI, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem formam um subconjunto do conjunto mais amplo dos insumos. Aliás, de não ser assim, desnecessárias seriam as diversas ressalvas a itens passíveis de enquadramento no conjunto maior. Especialmente, no artigo definidor dos créditos não se precisaria especificar que ele se restringe àquele subconjunto; bastaria autorizá-lo aos "insumos", que seria a mesma coisa.

A consequência lógica dessa divergência é que não se precisa pensar em legisladores tributários distintos. Mesmo admitindo que o conceito de insumos deva ser uno para todos os efeitos tributários, nada há que impeça usar-se o que proponho aqui: bem utilizado no processo produtivo e aí "consumido" ainda que não por um contato físico com o produto em elaboração.

Mas é preciso demarcar bem quando começa o processo produtivo, pois, como já reiterou suficientemente a doutrina, não se está aqui limitado aos "produtores" no sentido do IPI, isto é, a lei não está a cuidar apenas de processos industriais, *stricto sensu*, embora seja aqui o caso.

Destarte, quando o produto final gerado (e a ser vendido) depende de uma etapa prévia, ainda não exatamente industrial, mas que seja realizada pela mesma empresa, não vejo nenhuma incompatibilidade com a lei em considerar também integrante do processo essa etapa prévia, como ocorre em diversas cadeias produtivas, a exemplo da celulose, do álcool etc.

Embora irrelevante para o presente caso, o critério genérico há de ser, portanto, o do início das operações que culminarão com a obtenção daquilo que gerará a receita da empresa, esta que será a base de cálculo da exação. E em se tratando aqui de uma simples operação industrial, parece fácil identificá-lo com o início das operações tipicamente industriais como o faz também a IN SRF.

Assim, nesses casos de empreendimentos tipicamente industriais minha única divergência com o critério da IN SRF se prende à exigência de que os insumos tenham contato físico com o produto final, o que já excluiria, de plano, todos os serviços, mas não só. Por ele, também ficariam de fora todos os itens normalmente glosados no IPI embora participantes efetivos do processo, onde se desgastam, também sem controvérsia, mesmo sem ter "contato" com o produto em elaboração.

De outra banda, não adiro à noção de **essencialidade** que é por muitos advogada. Como primeiro contra-argumento, porque, preservada a premissa econômica de racionalidade do empresário, seria difícil encontrar algum item efetivamente empregado no processo, e portanto gerador de custo, sem que haja necessidade para tal, no mínimo, para que o produto final seja aceito pelo consumidor.

De fato, esse critério apenas nos leva a uma nova dificuldade, qual seja, a delimitação do grau de necessidade do item em consideração: seria ela estritamente técnica ou também econômica, no sentido acima? A primeira opção nos levaria a ter de nos embrenhar nas minúcias de cada processo produtivo; a segunda, a aceitar praticamente todo e qualquer gasto.

Em segundo lugar, porque há inúmeros itens, especialmente de serviços, que são "essenciais ao", mas não "utilizados no", processo produtivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Além desse requisito, considero igualmente excluídos pela expressão "utilizados no processo produtivo" os bens que devem compor o ativo permanente, o que significa que, em meu entender, a legislação das contribuições preservou este específico óbice existente quanto ao IPI. E assim concluo porque, quanto a eles, a legislação permitiu a dedução da despesa de depreciação - e desde que o bem ativado seja efetivamente empregado no processo produtivo - o que inviabiliza a tomada de crédito sobre o valor integral da aquisição de uma só vez.

Rejeitados, assim, os demais critérios, o da IN, o da essencialidade e o da apropriação de custos nos termos da legislação do IR, analiso cada item candidato a insumo sob o duplo ponto de vista:

- a) participa efetivamente do processo produtivo?
- b) aí se desgasta em menos de um ano, de modo a não ser ativado?

Respostas afirmativas a ambas levam-me a aceitá-lo.

Como já adiantado no início, a aplicação dessas considerações ao caso concreto se vê bastante dificultada pela franciscana pobreza da "descrição dos fatos", obrigatória de todo lançamento, aqui, mesmo que se considerem o Relatório e os despachos decisórios a que o último faz referência.

Tendo sido, entretanto, rejeitadas as reiteradas arguições de nulidade do lançamento e sendo o de que dispomos a essa altura, considerarei corretas as descrições constantes das defesas apresentadas (reiteradas em memoriais e sustentação oral) que demonstraram o atendimento à dupla exigência acima referida no que respeita aos materiais de limpeza e desinfecção.

Quanto às embalagens de transporte, não identifico qualquer óbice ao seu aproveitamento mesmo no tocante ao IPI e ainda que se adote o entendimento constante do PN CST 65/79. É que, como já disse, ele apenas se destina à configuração de produto intermediário - por analogia com o conceito de matérias primas - nada tendo a ver com o material de embalagem. Este é referido na própria legislação do IPI de forma absolutamente genérica, sem qualquer ressalva, a não ser a de que não seja bem do ativo permanente.

Com efeito, sabemos todos, tal distinção é empregada na caracterização como industrialização da atividade de acondicionamento ou reacondicionamento, não sendo sequer cogitada nos capítulos relativos ao creditamento. E se tal distinção não há de ser perquirida no IPI, muito menos razão há para se fazê-lo com respeito às contribuições de que cuidamos.

Rejeitei, por isso, o pleito da Fazenda Nacional quanto aos itens a.1 e a.2 acima indicados, tendo sido acompanhado pela maioria do colegiado.

E não é muito diferente minha motivação para dar provimento ao recurso do contribuinte no que tange aos *pallets*: consoante sua defesa, não contestada em específico no auto, são eles empregados para a movimentação de cargas dentro do estabelecimento, isto é, antes de encerrado o seu processo produtivo com a disponibilização do produto final para venda. É também afirmado que sua vida útil não supera aquela que o mantém no ativo circulante.

O auto de infração nada refere a respeito, não sabendo eu a fonte para a afirmação do n. relator da decisão recorrida em sentido contrário. Registre-se que nem mesmo no despacho decisório apontado no relatório de auditoria se discriminam motivos para tal glosa, que aparece reunida na expressão "Produtos para movimentação de cargas /embalagens utilizadas para transporte: pallet" sem qualquer especificação adicional.

Por fim, quanto ao item relativo às despesas de períodos anteriores, assim disse o despacho decisório:

*Há, também, algumas notas fiscais que se referem a despesas de energia elétrica de dezembro/2006 (fls. 159, 161 e 164 do dossiê). Conforme se depreende do excerto legal acima, a despesa de energia elétrica deve ter sido incorrida no mês, ou seja, deve corresponder à energia elétrica utilizada pela empresa, no caso em análise, dentro do 1º trimestre de 2007, e, portanto, despesas anteriores a este período devem ser glosadas. Deve-se, para tanto, observar o mês de faturamento e também a data da leitura do medidor de energia elétrica. Não é relevante a data do pagamento da fatura de energia, e, sim, quando o insumo foi utilizado.*

Nessas considerações, aparentemente, omitiu-se a autorização contida no § 4º do art. 3º de ambas as leis: "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes". E como nada mais há como fundamentação, ficamos sem saber se, no entender da autoridade autuante, o contribuinte simplesmente perde o crédito eventualmente não aproveitado no mês correto, ou se, para aproveitá-lo, estaria obrigado a algum procedimento especial.

Tal distinção também está ausente na decisão de primeiro grau, que apenas acrescenta haver uma "vedação legal à apropriação de créditos extemporâneos", sem indicar, no entanto, qual seria o dispositivo legal que a ampara.

Entendo que o dispositivo legal que acima mencionei, ao contrário, constitui autorização expressa ao aproveitamento de créditos em mês distinto daquele a que as despesas se referem, cumprindo apenas à SRF explicitar os procedimentos a serem cumpridos pelos contribuintes em tal caso. Para tal fim, não me parece relevante distinguir entre a situação em que o contribuinte efetivamente inclui todas as despesas a que tem direito no mês em que incorridas, mas, por qualquer razão, não consegue aproveitar o crédito em sua totalidade, daquela em que, também por qualquer motivo, não inclui no mês correto todas as despesas nele incorridas. O que é fundamental, me parece, é a comprovação de que, num caso como no outro, não esteja havendo aproveitamento em duplicidade.

E com tais considerações, que não diferem em muito das do relator da decisão recorrida, votei pela rejeição do recurso da Fazenda também quanto a este item, tendo sido acompanhado pela maioria.

E essa é a parte do acórdão que me competiu redigir.

Júlio César Alves Ramos

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator Designado

O Colegiado discordou do relator quanto à possibilidade de inclusão dos valores referentes aos custos com indumentárias no cálculo dos créditos das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade.

Essa matéria foi analisada com maestria pela conselheira Nanci Gama, no Acórdão nº 9303.02.819, em 23 de janeiro de 2014, de sorte que peço vênia para reproduzir suas razões de decidir e utilizá-las para fundamentar meu voto vencedor, *verbis*:

(...)

*Conforme se infere do relatório, a controvérsia trazida a esta sede especial de julgamento implica examinar se a indumentária, exigência sanitária indispensável para a fabricação de alimentos, pode ser considerada como insumo para uma indústria avícola, de forma que os gastos com a mesma sejam aptos a gerar créditos de PIS.*

*Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional em seu recurso que a indumentária não pode ser considerada insumo, eis que, o que qualifica um determinado bem como insumo, suscetível de gerar crédito ao contribuinte na sistemática não cumulativa do PIS, é a sua integração ao produto final, em conformidade, segundo o seu entendimento, com o artigo 3º da Lei nº 10.637/2003 e o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, alterada pela IN SRF nº 358/2003.*

*Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI". (Redação da pela Lei nº 10.865, de 2004).*

*Com efeito, coloca-se a questão de saber, diga-se, nada inédita no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, qual o alcance, a extensão, do termo insumo utilizado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, de forma a assegurar o contribuinte o seu abatimento no cálculo do montante devido de PIS, diante do regime da não-cumulatividade de referida exação fiscal.*

*Antes, porém, de tratarmos diretamente da questão, entendo pertinente lembrar que o PIS, tal como a Cofins, são tributos que recaem sobre a produção de bens serviços, o que é facilmente perceptível em decorrência de sua própria base de cálculo: receita bruta de bens e serviços auferida pelos contribuintes.*

*Até a edição da Lei nº 10.637/2002, a contribuição ao PIS revestia natureza cumulativa ou "em cascata", mediante a qual o tributo pago incorporava-se ao custo de produção das pessoas jurídicas situadas nas fases subseqüentes do ciclo produtivo, sem que, fosse possível abater o tributo pago nas etapas antecedentes.*

*Inegável, portanto, que a Lei 10.637/2002, ao introduzir na sistemática da contribuição ao PIS a possibilidade do abatimento de determinados créditos, eliminou ou ao menos abrandou, o caráter então cumulativo de referida contribuição.*

*A Lei nº 10.637/02 adotou, pelo que se constata do já transcrito art. 3º, o método imposto sobre imposto, fax on fax, ao determinar que, na apuração do tributo devido sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, sejam descontados créditos correspondentes ao valor resultante da aplicação da alíquota a certos dispêndios efetuados pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços e na realização de custos e despesas afetos à realização da receita tributável. E a meu ver são esses dispêndios, esses custos e despesas, utilizados na produção ou fabricação de bens, que encontram-se compreendidos na termo insumo empregado no artigo 3º, inciso 11, da Lei nº 10.637/02, e dão a este o seu correto significado.*

*E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não-cumulativo? Entendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: (...) "créditos calculados em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".*

*Na minha opinião, o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao reger os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. E evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: O dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela Cofins? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.*

*A confusão sobre o conceito de insumo empregado no texto da lei que regem o PIS e a Cofins surge com a edição da Instrução Normativa 247/02, na redação da pela IN SRF 358/03, que limitou a extensão do referido termo a interpretação conferida pela legislação do IPI, como se verifica no artigo 66, parágrafo 50, segundo o qual:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*\* 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço."*

*A impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, na medida que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela. Veja-se que nos termos da referida Instrução são insumos, geradores de créditos, tão somente os bens que venham a sofrer "alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação".*

*Neste sentido, Marco Aurélio Grecco muito bem expõe, em parecer publicado pela IOB Thomson, ao dizer:*

*"Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.*

*Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.*

*Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo*

*formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI." (Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS Coordenador Leandro Paulsen, págs. 101/122, ED. IOB THOMSON)"*

*Por oportuno ressalto que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos, na linguagem de Marco Aurélio Grecco, ao pressuposto de fato destas contribuições, receitas, não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto.*

*Penso, por exemplo, que os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da Cofins, eis que não são indispensáveis para a sua produção. Logo, repito, não acolho a definição de insumo para efeito do PIS e da Cofins, o conceito da legislação do imposto de renda, não obstante referidos dispêndios, eventualmente, poderem também se encontrar inseridos em referida definição.*

*Feitos esses esclarecimentos, quanto à indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos, tratando-se, portanto, de exigência sanitária que deve obrigatoriamente ser cumprida para viabilizar a fabricação de carnes, não vejo como deixar de considerá-la como insumo inerente à produção da indústria avícola. Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão a quo, "a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme", eis que os uniformes seriam "de livre uso e escolha de modelo pela empresa", enquanto que a indumentária "é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público".*

*Ademais, caso a mesma não seja utilizada, a produção pode ser paralisada por ato do poder público, o que a eleva a categoria de dispêndio indispensável à produção.*

Forte nestes argumentos, dou provimento a esse capítulo do recurso para determinar que os custos com as indumentárias, exigência da vigilância sanitária, sejam adicionados no cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

Gilson Macedo Rosenburg Filho





PIS/COFINS. Fundação educacional.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 19515.005834/2009-86  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-003.813 – 3ª Turma  
**Sessão de** 26 de abril de 2016  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/09/2009

**FUNDAÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.**

As receitas decorrentes de atividades próprias de fundação de direito privado, conforme estabelecido no seu Estatuto Social, em consonância com os objetivos sociais para os quais foi criada, estão isentas da COFINS, sendo irrelevante o caráter contraprestacional, nos termos do artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ. ART. 62, §2º DO RICARF.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil) devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

**STJ. ISENÇÃO DE COFINS. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS.**

No sentido de reconhecer aplicável a isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sobre as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e da ilegalidade da IN nº 247/2002 da Secretaria da Receita Federal,

Processo nº 19515.005834/2009-86  
Acórdão n.º 9303-003.813

CSRF-T3  
Fl. 567

pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do recurso especial nº 1353111 / RS, pela sistemática dos recursos repetitivos.

**Recurso Especial da Contribuinte Provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial da Contribuinte. Os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Shirley F. Marcon Chalita, OAB/SP nº 171.294, advogada do sujeito passivo.

**Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto**

**Vanessa Marini Ceconello - Relatora**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Póssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Substituto convocado), Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fundação Carlos Chagas com fulcro no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo que busca a reforma do Acórdão nº 3301-001.319 (fls. 431 a 443) proferido pela 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, da Terceira Seção de julgamento, em 15/02/2012, provendo parcialmente o recurso voluntário da Contribuinte, com a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

*Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2004  
Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO. Assinado digitalmente em 24/05/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO. Assinado digitalmente em 27/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
S  
Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**Ementa: ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.**

*Não compete à esfera administrativa a análise de questões que versem sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma regularmente editada.*

*COFINS. ISENÇÃO. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. RECEITA COM CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. INCIDÊNCIA.*

*A isenção da Cofins prevista no art. 14, inciso X, c/c com o art. 13, ambos da MP nº 2.15835, de 2001 não é de caráter amplo e irrestrito, alcançando apenas as receitas relativas às atividades próprias, as quais não albergam as receitas de prestação de serviços que têm caráter contraprestacional.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DEFINITIVA DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.*

*Com a edição do art. 62-A do RICARF, as decisões proferidas pelo STF na sistemática prevista pelo art. 543-B do CPC devem ser seguidas pelo CARF. Assim, a decisão de mérito prolatada pelo Pleno do STF, na qual fora reconhecida a repercussão geral e declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, RE 585235, deve ser estendida aos julgamentos efetuados por este Conselho, de modo a excluir da base de cálculo da Cofins as demais receitas, vez que no presente caso foram consideradas como estranhas ao faturamento.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

Em face da Contribuinte, foi lavrado Auto de Infração (fls. 277 a 285) para exigência de crédito tributário de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em razão da falta de recolhimento apurada no período de 01/2005 a 09/2009. No decorrer da Ação Fiscal, foram tributadas as receitas de projetos de concursos e vestibulares efetivamente realizadas, em conjunto com outras receitas operacionais.

Cientificado da autuação em 18/12/2009, o Sujeito Passivo apresentou a respectiva impugnação (fls. 296 a 307), julgada improcedente pela DRJ/SP1, que manteve o crédito tributário lançado (fls. 362 a 372).

Contra referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 383 a 390), o qual foi parcialmente provido nos termos do Acórdão nº 3301-001.319 (fls. 431 a 443), ora recorrido, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, para:

(a) excluir da base de cálculo da contribuição os valores decorrentes de demais receitas provenientes de “Câmbio”, “Investimentos”, “Rendimentos (Dólar/Ouro/Euro)”, “Locação de Bens Imóveis” e “Eventuais”, nos termos da decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 585235, em sede de repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98; e

(b) manter a incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes da realização de concursos e vestibulares, por não estarem albergadas pela isenção prevista nos artigos 13 e 14, inciso X, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Nesta oportunidade, por meio de recurso especial de divergência (fls. 463 a 470), insurge-se a Fundação Carlos Chagas contra parte do acórdão de julgamento do recurso voluntário, requerendo a sua reforma no que tange à isenção da COFINS sobre as atividades

Processo nº 19515.005834/2009-86  
Acórdão n.º 9303-003.813

CSRF-T3  
Fl. 569

próprias da Contribuinte, prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Aponta como paradigmas os acórdãos nºs 3102-01.326 e 202-17.080. No mérito, sustenta que:

(a) não deve prosperar o lançamento sobre suas receitas de concursos e vestibulares, por serem atividades próprias, previstas em seu estatuto social, estando abrangidas pela isenção da COFINS;

(b) a característica essencial de receita própria e de estar sujeita à isenção da COFINS concedida pelo art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/2001 não é afetada pelo fato de ser a mesma contraprestacional ou não.

O recurso especial foi admitido por meio do Despacho nº 3300-00.267, de 28/10/2014 (fls. 542 a 545), em razão de ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial quanto ao conceito de atividades próprias estabelecido no art. 14, inciso X da MP nº 2.158-35/2001, especificamente quanto às receitas de caráter contraprestacional.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 552 a 563) sustentando, em síntese, não estarem abrangidas pela isenção da COFINS as receitas contraprestacionais recebidas pela Fundação em razão de expressa disposição legal contida no art. 47 da IN SRF nº 247/2002, ainda que as respectivas atividades constem no estatuto social. Por fim, requer seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 11/12/2015, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto

### Conselheira Vanessa Marini Ceconello - Relatora

O recurso especial da Fundação Carlos Chagas preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, uma vez tempestivo e devidamente comprovada a divergência jurisprudencial suscitada quanto ao conceito de atividades próprias estabelecido no art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/2001, especificamente com relação às receitas de caráter contraprestacional.

No mérito, a matéria em discussão restringe-se à análise da isenção da COFINS sobre as atividades próprias da Contribuinte, prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mais especificamente sobre as receitas decorrentes de concursos e vestibulares.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por seu artigo 1º, instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, estabelecendo como base de cálculo o faturamento mensal.

A partir de fevereiro de 1999, com a superveniência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos termos do art. 8º da lei, a COFINS passou a incidir sobre a receita bruta à alíquota de 3% (três por cento). Referido diploma legal estabeleceu em seu art. 3º, §1º como sendo receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes a atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Pontue-se que o art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 foi objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, revogado pela Lei nº 11.941/2009.

Em 24 de agosto de 2001, foi editada a Medida Provisória nº 2.158-35 (em vigor por força da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001), que tornou isentas da COFINS, a partir de fevereiro de 1999, as receitas relativas às atividades próprias das fundações de direito privado, nos termos do seu art. 14, inciso X:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

[...]

*X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.*

Dispõe o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

*Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:*

*I - templos de qualquer culto;*

*II - partidos políticos;*

*III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;*

*IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;*

*V - sindicatos, federações e confederações;*

*VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;*

*VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;*

*VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;*

*IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e*

*X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971. (grifou-se)*

Nos termos da legislação, portanto, as fundações de direito privado e as fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público estão isentas da COFINS quanto às receitas decorrentes de **atividades próprias**. A isenção está vinculada a dois pontos: à qualidade da pessoa jurídica (fundação) e à natureza da atividade como sendo própria da entidade.

Conforme se constata do Termo de Constatação Fiscal (fls. 253 a 257), a Fiscalização entende como sendo atividades próprias da Contribuinte tão somente aquelas elencadas no art. 47, §2º da Instrução Normativa nº 247/2002, e desde que não tenham caráter contraprestacional direto. Partindo dessa premissa, autou a Recorrente pelo não recolhimento de COFINS sobre as receitas decorrentes de concursos e vestibulares, pois não seriam atividades próprias da Fundação:

[...]

*Em relação às fundações, ficaram isentas da COFINS, nos termos do inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158/2001 a seguir reproduzido, somente as receitas derivadas das atividades próprias, assim entendidas as provenientes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra prestacional (parágrafo 2º do art. 47 da IN/SRF nº 247/2002).*

[...]

*A base de cálculo da COFINS no regime cumulativo, conforme vimos, é a receita bruta, a qual compreende todas as receitas auferidas pelo contribuinte, nos termos do artigo 2º e o parágrafo 1 do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, excetuadas aquelas relacionadas no seu parágrafo 2º e as decorrentes da atividade própria previstas no artigo 47 da IN SRF nº 247/2002.*

[...]

*As receitas de projetos, da realização de concursos e de vestibulares (fl. 107 a 114) - receitas principais da sua atividade - eram inicialmente registradas nas diversas contas que compõe o sub-grupo 2.5.1 — Receitas de Projetos do grupo 2.5 — Resultado de Exercício Futuros — Proj. DSRH do passivo (sub-grupo 2.2.1 — Receitas Diferidas a partir de janeiro/2009) no momento em que eram recebidas, para, posteriormente, serem transferidas para as contas de resultado 5 medida que iam sendo realizadas, de acordo com os critérios adotados e controles da Fundação.*

*Considerando que, conforme seus registros contábeis, nem todas essas receitas foram realizadas nos períodos em que foram recebidas, permanecendo no passivo até a data da sua realização, para fins de apuração e incidência da COFINS foi tomado como base de incidência a data e o montante efetivamente realizado pela Fundação e transferido para as*

*correspondentes contas de resultado 4.1.1.1.01-9 — Projetos Encerrados D.S.R.H e 4.1.1.3.01-7 — Projetos Encerrados D.P.E, cujas copias do razão encontram-se às fls. 122 à 135.*

[...]

*Conforme acima arrazoado, formaliza-se de ofício o crédito tributário da COFINS devida e não recolhida, com os acréscimos legais, relativamente aos meses de apuração compreendidos entre janeiro/2005 a setembro/2009.*

[...] (grifou-se)

As fundações são pessoas jurídicas de direito privado regidas pelo ordenamento jurídico civil e pelas disposições estatutárias no atinente à sua gestão, nos termos dos artigos 44 e 62, ambos do Código Civil. Assim, estando as fundações de direito privado sujeitas às disposições estatutárias, para enquadramento das atividades por elas exercidas como sendo próprias imprescindível a análise do seu estatuto social.

Nessa linha relacional, a Fundação Carlos Chagas, ora Recorrente, é entidade sem fins lucrativos e tem como objeto social **desenvolver atividades técnicas e científicas**, dispostas em seu Estatuto Social (fls. 21/22), dentre elas a realização de concursos públicos e vestibulares, *in verbis*:

***Artigo 1º*** - *A Fundação Carlos Chagas, instituída por escritura pública, lavrada na Capital do Estado de São Paulo, em 25/11/1964, no 11º Cartório de Notas, livro 2050, fls. 86, e registrada no 2º Registro de Títulos e Documentos da mesma Capital de São Paulo, Livro A, nº 5, sob nº 4826, em 12/12/64, é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, com duração por prazo indeterminado, sede e foro também na Capital de São Paulo, e reger-se-á pelo presente Estatuto e demais legislação em vigor.*

***Artigo 2º*** - *A Fundação Carlos Chagas tem por objetivo desenvolver atividades primordialmente técnicas e científicas, destacando-se as seguintes: a) realizar pesquisas e estudos que possam promover o desenvolvimento educacional e social; b) contribuir para o aprimoramento da formação científica dos pesquisadores; c) promover ou participar de reuniões, simpósios, congressos e seminários que propiciem o intercâmbio de ideias, informações e experiências e contribuam para o desenvolvimento da Educação; d) promover a divulgação de resultados de pesquisas; e) desenvolver estudos e atividades na área de avaliação e de medidas educacionais; f) organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares; g) planejar e realizar concursos vestibulares; h) prestar assessoria e serviços técnicos a quaisquer entidades interessadas na problemática da seleção de candidatos; i) desenvolver atividades de origem vocacional; j) prestar assessoria e outros serviços a instituições direta ou indiretamente*

*relacionadas à Educação, à Pesquisa Científica e ao Planejamento; k) manter Biblioteca especializada e mecanismos de intercâmbio com instituições públicas e privadas no Brasil e no exterior; l) criar, incorporar, manter e desdobrar organismos de caráter técnico e científico, independentemente ou em associação com terceiros, para o desenvolvimento de atividades correlatas aos objetivos da Fundação. (grifou-se)*

Partindo-se do critério segundo o qual se considera própria de uma entidade a atividade desenvolvida por ela que esteja relacionada em seus atos constitutivos, certamente incluída na motivação da sua criação, **indubitavelmente as receitas de concursos públicos e de vestibulares, glosadas pela Fiscalização, devem ser consideradas como atividades próprias da Fundação Carlos Chagas, pois devidamente listadas nas alíneas "f" e "g" do Estatuto Social da Recorrente.** Por conseguinte, estão devidamente albergadas pela isenção da COFINS estabelecida no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

No caso dos autos, o posicionamento adotado pela Fiscalização e referendado pelo acórdão do recurso voluntário no sentido de não se enquadrarem na norma da isenção da COFINS as atividades de concursos públicos e de vestibulares, embasou-se exclusivamente no fato de as mesmas terem caráter contraprestacional, não as descaracterizando, todavia, como sendo atividades próprias da Contribuinte.

Estando a atividade desenvolvida pela Fundação em harmonia com as disposições constantes do seu Estatuto Social e com a finalidade para a qual a mesma foi criada, o fato de a mesma ser contraprestacional não a descaracteriza como atividade própria da entidade, em consonância com o disposto no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, devendo ser mantida a isenção da COFINS sobre as receitas dela decorrentes.

Além disso, o art. 997 do Código Civil estabelece como um dos requisitos do contrato social firmado para exploração de negócio que vise o lucro a formalização de cláusula especificando a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas. A atividade fundacional está em sentido diametralmente oposto, pois mesmo havendo a cobrança pelos serviços assistenciais, próprios da entidade na finalidade a qual se destina, desde que represente receita destinada à manutenção das atividades próprias para as quais a Fundação foi instituída, não pode descaracterizar a receita como sendo de atividade própria e não empresarial.

Nesse sentido é a disposição contida no artigo 3º do Estatuto Social da Contribuinte (fls. 22), segundo o qual: (a) os recursos de que dispuser serão aplicados no país e na execução de seus objetivos; (b) não haverá remuneração aos membros do Conselho Curador e da Diretoria pelo exercício de seus cargos e (c) a Fundação não distribuirá lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes ou mantenedores.

Portanto, na análise em questão, ponto fundamental é verificar a natureza jurídica das receitas, se decorrentes ou não de atividades próprias da entidades. O fato de terem caráter contraprestacional não tem o condão de descaracterizá-las como originárias de atividades próprias da entidade.

Ainda, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, a legislação que disponha sobre a outorga de isenção deve ser interpretada restritivamente. No caso, a interpretação restritiva do art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/2001 conduz à conclusão de que a isenção de COFINS abrange todas as receitas relativas às atividades

próprias das entidades, indistintamente, restando excluídas apenas aquelas não relacionadas com a finalidade para a qual a entidade foi constituída.

Por esta razão, resta afastada a restrição perpetrada pelo art. 47, §2º da IN nº 247/2002 da Secretaria da Receita Federal, pois não estabelecida pelo legislador originário.

No sentido de reconhecer aplicável a isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sobre as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e da ilegalidade da IN nº 247/2002 da Secretaria da Receita Federal, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do recurso especial nº 1353111 / RS, pela sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, então vigente), e cuja observância é obrigatória por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno aprovado pela Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016.

Transcreve-se a ementa do julgado proferido pelo STJ no recurso especial nº 1353111/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, publicado em 18/12/2015 no Diário de Justiça Eletrônico, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.*

*1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.*

*2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.*

*3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas*

**atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.**

4. *Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ª TO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ª TO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ª TO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.*

5. *Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997".*

6. **Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.**

7. **Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1353111/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2015, DJe 18/12/2015) (grifou-se)**

Processo nº 19515.005834/2009-86  
Acórdão n.º 9303-003.813

CSRF-T3  
Fl. 576

Da argumentação expendida, conclusão inarredável é o acolhimento do pleito da Recorrente para reconhecer como decorrentes de atividades próprias da Fundação as receitas de concursos públicos e vestibulares, estando, por conseguinte, abrangidas pela isenção da COFINS nos termos do art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

**Vanessa Marini Cecconello - Relatora**





PIS/COFINS. Regime monofásico.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10882.720555/2010-27  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.310 – 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de setembro de 2016  
**Matéria** PIS/COFINS - INCIDÊNCIA MONOFÁSICA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NATURA COSMÉTICO S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS NÃO-CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não-cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis n°s 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal, que lhe deu provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Júlio César Alves Ramos e Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Póssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Erika Costa Camargos Autran e Charles Mayer de Castro Souza, Vanessa Marini Ceconello

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra ao acórdão nº **3102-002.513**, proferido pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento, que decidiu dar provimento ao Recurso da Contribuinte, para reconhecer o direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativo sobre despesas com frete a armazenagem nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada ("monofásica") com fundamento no inciso IX do artigo 3º da lei nº 10.833/2003.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

***COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.***

*Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008*

*O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. Direito de Crédito Reconhecido.*

### ***Recurso Voluntário Provido.***

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, inicialmente reconhece o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, restringe o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais são excluídas as revendas de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, a Fazenda Nacional, traz em seu Recurso, o acórdão paradigma nº **3403-002.855**, assim ementado:

**COSMÉTICOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. REVENDA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.**

*A revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial, sujeita a receita de revenda desses produtos à alíquota zero para as contribuições sociais e obsta o aproveitamento de créditos relativamente a esses bens.*

**BENS INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE. CRÉDITO. ALCANCE.**

*O direito à tomada de créditos em relação a bens incorporados ao ativo permanente alcança somente aqueles adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

**COSMÉTICOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES. REVENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.**

*O direito à tomada de créditos em relação às despesas de armazenagem e fretes pagos pelo vendedor é vedada no caso de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008 COSMÉTICOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. REVENDA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.*

*A revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial, sujeita a receita de revenda desses produtos à alíquota zero para as contribuições sociais e obsta o aproveitamento de créditos relativamente a esses bens.*

**BENS INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE. CRÉDITO. ALCANCE.**

*O direito à tomada de créditos em relação a bens incorporados ao ativo permanente alcança somente aqueles adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

**COSMÉTICOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES. REVENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.**

*O direito à tomada de créditos em relação às despesas de armazenagem e fretes pagos pelo vendedor é vedada no caso de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica da Contribuição na etapa industrial.*

*Recurso Voluntário Negado.*

Regularmente intimada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade a esta instância. Dele conheço.

Versa o presente processo sobre pedido de Ressarcimento Eletrônico de n° 05809.32272.290708.1.113778, pelo qual a Contribuinte pretende reaver seu direito de crédito referente ao 2º trimestre de 2008 em relação à COFINS não cumulativa, tendo sido o crédito vinculado e utilizado em compensações declaradas nas DCOMP's n°s 27089.30503300708.1.3.117621 e 10962.59339.290808.1.3.114588.

Com efeito, a decisão recorrida interpretou o inciso IX do art. 3º da Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, entendendo que o distribuidor atacadista de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, sujeitos ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição dos referidos produtos, mas, como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração dessas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor.

Por outro lado, a Fazenda Nacional sustenta por meio do acórdão paradigma n° 3403-002.855, interpretando a mesma legislação que o direito à tomada de créditos em relação às despesas de armazenagem e fretes pagos pelo vendedor é vedada no caso de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica das contribuições na etapa industrial.

Portanto, a controvérsia posta a julgamento a esta E. Câmara Superior envolve a interpretação das leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003, referente ao direito de crédito de PIS e da COFINS não-cumulativos em relação a despesas de frete e transporte de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica").

**Da Não Cumulatividade do PIS e da COFINS - Direito a Crédito Sobre Despesas com Frete e Armazenagem nas Vendas de Produtos Sujeitos à Tributação Concentrada ("MONOFÁSICA")**

Para melhor compreensão dos fatos, verifico que a Contribuinte é pessoa jurídica dedicada ao comércio atacadista de produtos de perfumaria, de tocador e de higiene pessoal, apura o Imposto sobre a Renda com base no lucro Real, estando sujeita, portanto, ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

No exercício de suas atividades empresariais, a Contribuinte adquire produtos industrializados e os revende para comerciantes autônomos, denominados "Consultores", que

por sua vez, distribui para consumidores finais para comercialização de seus produtos por meio de "venda direta" ou "porta-a-porta".

Com este modelo de negócio, a Contribuinte contrata serviços de transporte (frete) o que é absolutamente imprescindível para comercialização de seus produtos, possibilitando, assim, a sua remessa para os revendedores autônomos e posterior distribuição aos consumidores finais.

Neste sentido, todos os serviços de transporte contratados (frete) pela Contribuinte estão diretamente relacionados com as vendas dos produtos, pois viabilizam a sua remessa para os revendedores autônomos e posterior distribuição para os consumidores finais, sendo imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), todavia, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Pois bem, penso que a Contribuinte tem o direito a manutenção de crédito de PIS e da COFINS não-cumulativos em relação a despesas de frete e transporte de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica"), conforme dispõe os incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Explico:

Com efeito, nos termos da lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, as receitas de comercialização dos produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica") estavam expressamente excluídas do regime não cumulativo, de modo que, por modo lógico, a Indústria e a Distribuidora não podiam apurar créditos de PIS/COFINS. Contudo, no ano de 2004, foi publicada a lei nº 10.865/04, que alterou o texto das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, inserindo as receitas de comercialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica") no regime não-cumulativo e permitindo, assim, a apuração de créditos.

Deste modo, a partir da vigência da lei nº 10.865/2004, as receitas da indústria permaneceram tributadas pelo PIS e pela COFINS, com aplicação das alíquotas de 2,2% e 10,3%, respectivamente, já as receitas das distribuidoras permaneceram tributadas à alíquota zero, existindo previsão legal para apuração de créditos relacionados a comercialização de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica").

Não obstante, a única vedação expressa contida no texto das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, diz respeito a apuração de créditos pela distribuidora sobre o valor do próprio produto sujeito ao regime de tributação concentrada adquirido da indústria para revenda, o que não é objeto de discussão da decisão recorrida.

Por outro lado, em 22/12/2004, foi publicada a lei nº 11.033/04, que, no seu artigo 17, dispõe que: "*As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações*". ("monofásica").

Portanto, da leitura do artigo 17 da lei nº 11.033/2004, entendo ser passível a manutenção de créditos a serem descontados, de modo que, se for permitido a descontar os créditos, poderão eles ser mantidos, ainda que vinculados a operações de vendas de produtos sujeitos à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições ao PIS/COFINS.

De toda sorte, voltando a questão fulcral do caso, com o advento da lei nº 10.865/2004, a qual inseriu receitas de comercialização dos produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica") no regime não-cumulativo, o legislador ordinário vedou apenas apuração de créditos sobre o valor do próprio produto, ou seja, no caso em espécie, embora, a Contribuinte venda seus produtos sujeitos à alíquota zero, houve a contratação de serviços de transporte para entrega dos produtos, incidindo custos, encargos e despesas incorridas pela distribuidora, o que não integram o custo de aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada, portanto, passíveis de manutenção do direito a crédito de PIS e COFINS não-cumulativos sobre o frete e armazenagem, conforme dispõe o inciso IX do artigo 3º da lei nº 10.833/2003, também aplicável ao PIS.

Com efeito, a Fazenda Nacional em seu Recurso, sustenta que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, inicialmente reconhece o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, restringe o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais são excluídas as vendas de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal.

Com a devida vênia, discordo de tal interpretação, uma vez que além das despesas incorridas com frete nas operações de venda, entendo que tais operações não integram o custo de aquisição dos produtos sujeitos a tributação concentrada, considerando que nos dispositivos legais não constam vedação quanto ao creditamento. Para melhor esclarecer, transcrevo os dispositivos:

**Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003**

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

*§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#).*

*I - nos [incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998](#), e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; [\(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 10.925, de 2004\)](#).*

*II - no [inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000](#), e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados; [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#).*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)*

**Lei nº 10.833/2003 (aplicável ao PIS não cumulativo)**

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*IX - [armazenagem](#) de mercadoria e [frete na operação de venda](#), nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

Sem embargo, as revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não-cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, penso ser permitido a manutenção dos créditos, conforme dispõe os incisos III e

seguintes do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS, acima transcritos, os incisos I e II, do mesmo dispositivo, tratam dos créditos sobre produtos para revenda, e dos bens e serviços utilizados como insumo (inciso II), os quais também concedem créditos nas hipóteses legais permitidas, de acordo com objeto fim de cada atividade empresária.

Neste passo, o inciso IX, acima reproduzido, e o art. 3º, das leis 10.637/02 e 10.833/03, permitem o direito a manutenção dos créditos sobre "*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*".

Portanto, da leitura do dispositivo, percebe-se que se trata de uma regra geral, ou seja, os custos com armazenagem e frete conferem o direito a manutenção do crédito na operação de venda de bens adquiridos para revenda quando suportados pelo vendedor. A regra demonstra quais caminhos devem ser observados quanto a sistemática utilizada, assim, os custos para obtenção de receita auferível incidem com base impositiva, o que remete a exceção para os custos relacionados a insumos, aqueles do inciso I (aquisição de mercadorias de produtor sujeito ao regime concentrado) desde já, advirto que se faz necessário interpretar de modo restritivo. Entretanto, nada obstante, não se pode furar de uma interpretação extensiva, considerando que o legislador determinou sua aplicação em determinados fatos, portanto, a lei, precisamente define as hipóteses de creditamento aquelas contidas nos incisos I e II, o que se inclui o frete e armazenagem.

Neste sentido, a Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da **Solução de Divergência nº 3 - COSIT (maio de 2016)** e **Solução de Consulta nº64 - COSIT (maio de 2016)** dirimiu qualquer controvérsia quanto ao direito de crédito das pessoas jurídicas atacadas e varejistas sobre gastos incorridos com frete na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada ("monofásica"). Vejamos:

*"CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total", mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.*

*Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP.*

**DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.**

*ASSUNTO: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.*

*Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total", mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.*

*Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17. Fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009. Fica revogada a Solução de Consulta Interna nº 11 - Cosit, de 22 de fevereiro de 2008".*

**Solução de Consulta nº64 - COSIT (maio de 2016):**

*CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. A SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA É CONDICIONADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL.*

*A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art.10 da Lei nº10.833, de 2003. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE.*

*Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Cofins, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no*

*regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, alínea “b”, e art. 10, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: A SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA É CONDICIONADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) COM BASE NO LUCRO REAL.**

*A partir de 1º de maio de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, tais como a gasolina ou o diesel, incluem-se no regime de apuração não cumulativa sempre que o contribuinte apurar o IRPJ pelo lucro real, salvo as exceções previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS AUFERIDAS PELA REVENDEDORA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CUSTOS, ENCARGOS OU DESPESAS, EXCETO REFERENTES A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA SUJEITOS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. POSSIBILIDADE. Desde 1º de maio de 2004, não há mais vedação ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas pela revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada no regime não cumulativo, exceto aqueles decorrentes da aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação concentrada, atendido o disposto nos incisos II a XI e §§ do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. A regra geral esculpida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que os créditos devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, alínea “b”, e art. 8º, incisos II e III; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21 c/c art. 53; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EMENTA: É ineficaz a consulta quando versar sobre dispositivo literal da legislação ou quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. DISPOSITIVOS LEGAIS: incisos IX e XIV do art. 18 da Instrução Normativa RFB no 1.396, de 2013”.*

Deste modo, a própria Receita Federal do Brasil reconhece o direito a crédito sobre gastos incorridos com frete na revenda de produtos sujeitos a tributação concentrada ("monofásica"), portanto, indiscutível, o direito da Contribuinte creditar-se dos gastos de frete e armazenagem.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto é como penso.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Comprometi-me, em sessão, a declarar as razões que me fizeram entender cabível o crédito na situação aqui tratada.

Registro que concordei com todos os argumentos expendidos pelo n. relator, motivo pelo que sequer votei pelas conclusões. Julgo conveniente, porém, detalhar melhor minha posição.

No que tange à interpretação, por parte da Fazenda Nacional, do inciso IX do art. 3º das leis instituidoras das contribuições não-cumulativas, recorro que o mesmo raciocínio já foi empregado em pelo menos duas outras situações. A primeira, acerca do alcance da isenção das sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada. O dispositivo legal isentivo (art. 6º da LC 70/91) dizia:

*Art. 6º São isentas da contribuição:*

*(...)*

*II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;*

E a Fazenda pretendeu que o "de que trata" implicava que a isenção estava condicionada a que a sociedade se enquadrasse completamente nas disposições do decreto-lei mencionado, inclusive, e principalmente, quanto à apuração do IR. Com isso, aquelas que o apurassem, por exemplo, pelo lucro real não fariam jus à isenção. Tal interpretação não foi acolhida pelo Judiciário, nem pelos antigos Conselhos de Contribuintes, que entenderam que a

exigência se limitava à possibilidade de enquadramento naquele tipo de sociedade nada tendo a ver com a forma de apuração do IR.

Nova oportunidade se apresentou com a edição da MP 2.158-35, que criou a isenção de COFINS para instituições educacionais. Diziam os dispositivos:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

*III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997*

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

(...)

*X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.*

Novamente a Fazenda pretendeu ler a expressão "a que se refere" de modo a restringir a isenção àquelas entidades que cumprissem todas as disposições do art. 12 da Lei 9.532, novamente com especial atenção à tributação pelo IR. E novamente este colegiado rejeitou tal interpretação, limitando-a a que a entidade seja sem fins lucrativos na forma lá definida. Como se sabe, já há, inclusive, súmula do CARF admitindo a isenção sobre as receitas decorrentes da prestação dos serviços educacionais.

Ou seja, parece consolidado o entendimento de que, quando um dado artigo legal faz remissão a situação ou caso disciplinado em outro, apenas está alcançando a hipótese nele mencionada, não "encampando" restrições lá eventualmente presentes. Nesse sentido, quando o inciso IX ora em discussão remete ao inciso I, apenas quer evitar repetir que se trata da revenda, aí prevista, não avançando à exclusão dos setores lá consignada. Em suma, podem se creditar pelo frete e pela armazenagem todos aqueles que pratiquem revenda, mesmo que o crédito pela revenda em si esteja vedado.

Pode parecer estranho, à primeira vista, que assim seja, uma vez que o distribuidor nada pagará a título das contribuições, reduzida que foi sua alíquota a zero. Mas um exame mais acurado revela que não. É o segundo argumento, da neutralidade, abaixo detalhado, que acresço ao voto do n. relator.

Como sabemos todos, a sistemática da não-cumulatividade tem como motivação evitar a cumulação de incidências. O seu objetivo, pois, é tão-somente o de garantir que o valor efetivamente recolhido não supere o que resulta da multiplicação da alíquota *ad valorem* pelo preço final do bem ou serviço submetido à tributação. Nela, nada impede que todo o valor devido se concentre numa dada etapa da cadeia produtiva, final ou não. Ela estará garantida, nesse caso, desde que as demais etapas sejam desoneradas da tributação, por exemplo, por redução a zero de sua alíquota.

Essa concentração numa etapa da cadeia produtiva é até mesmo desejável do ponto de vista da arrecadação e fiscalização do tributo sempre que nessa etapa se tenha um

pequeno número de sujeitos passivos por meio dos quais se possa alcançar os demais integrantes da cadeia. O primeiro requisito - pequeno número de sujeitos passivos - está presente em todos os setores caracterizados seja pelo oligopólio, seja pela chamada concorrência monopolística. O segundo grupo é, porém, alvo privilegiado na medida em que reúne melhor a segunda condição.

E isso porque, como sabemos, distingue-se a segunda estrutura de mercado, basicamente, por haver diferenciação entre os produtos dos diversos produtores, diferenciação que tanto pode ser "real" ou apenas assim considerada pelos consumidores. O que importa é que isso traga algum poder de mercado para o produtor, que se expressa normalmente na possibilidade de fixar, mais ou menos independentemente, o preço a ser praticado no varejo pelo seu produto. A independência aqui se refere aos preços dos concorrentes, e é tanto maior quanto maior for a "diferenciação", isto é quanto mais seja o seu produto percebido pelos consumidores como "melhor" do que os concorrentes. Assim, tendo os produtores razoável controle sobre o preço final do produto, fica mais fácil determinar o acréscimo na tributação da etapa concentrada, que tanto pode ser feito sobre a alíquota como sobre a base de cálculo.

Presentes tais condições, viável se torna a concentração, mas ela deve ser, tanto quanto possível, neutra, no sentido de deixar inalterada a efetiva tributação do setor, como se concentração não houvesse.

No caso presente, a tributação procura antecipar a das etapas que se seguem à fabricação, e se aplica pela majoração da alíquota que incide nesta última, desonerando, com alíquota zero, as demais. É a própria lei, no entanto, que mantém na não-cumulatividade essas etapas posteriores.

Por isso, entendo, quando o legislador fixou a nova alíquota, tinha em mira exatamente a margem de comercialização sobre a qual incidiria, na sistemática "normal", a contribuição, de modo a garantir a pretendida neutralidade.

Essa neutralidade, entretanto, só se alcança se o distribuidor puder efetivamente descontar créditos sobre as despesas não previstas naquela majoração, exatamente como faria se concentração não houvesse.

Para reforçar o argumento, talvez seja válido tentar um simples exemplo numérico. Admitamos, assim, que um dado produto tenha seu preço no varejo fixado pelo fabricante em R\$1.000,00, saindo da fábrica por R\$740,00 e do distribuidor, por R\$900,00, dos quais R\$100,00 correspondam ao frete pago, sobre o qual incidiram normalmente as contribuições de forma não-cumulativa.

Na ausência de concentração, as contribuições devidas (espero não errar as contas) na saída do fabricante somariam R\$68,45, do distribuidor, R\$83,25 e do varejista, R\$92,50. Do valor que deve, o distribuidor pode se creditar dos R\$68,45 devidos até a etapa anterior mais R\$9,25 do frete pago; recolhe, portanto, R\$5,55. O varejista se creditaria dos R\$83,25 e recolheria os restantes R\$9,25. No total, R\$ 92,50 teriam sido efetivamente recolhidos (68,45 + 5,55 + 9,25 + 9,25), valor que corresponde exatamente à alíquota de 9,25% aplicada sobre o preço final. Mantida a hipótese da neutralidade, esse mesmo valor deve ser recolhido após a concentração.

Vejamos se é isso que ocorre se não se permitir o crédito e mantido tudo o mais: na saída do fabricante incidiriam as contribuições às novas alíquotas de 10,3% e 2,2%,

somando 12,5%. Na saída do industrial, portanto, são devidos R\$92,50. Distribuidor e varejista nada recolhem.

No entanto, o distribuidor continua a "pagar", sobre o frete que contrata, outros R\$ 9,25, que, supostamente, são recolhidos pelo prestador do serviço. Desse modo, não se permitindo o crédito dessa última parcela, o total efetivamente recolhido passa, só pela concentração, a R\$ 92,50 + 9,25 = 101,75, exatos R\$ 9,25 a mais do que ocorria na sua ausência.

Não vejo, por isso, que o crédito postulado implique - como se disse no paradigma - "anulação" do tributo recolhido sobre aquele serviço: esse valor reaparece no preço do produto que é cobrado do varejista, **com ou sem concentração**; logo, se não se admite sua compensação, é o frete que deixa de ser não-cumulativo.

Com esses argumentos adicionais, além de todos os outros que constam do voto do n. relator, votei pela possibilidade do creditamento.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

### **Declaração de Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Tendo sido admito o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, no mérito delimita-se a controvérsia à possibilidade de apuração de créditos de PIS e de COFINS não-cumulativos sobre as despesas com frete nas operações de revenda de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada ("monofásica"), nos termos do art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003 (aplicável também ao PIS, por força do art. 15 da Lei nº 10.833/2003).

Conforme argumentos expendidos pelo Ilustre Relator em seu voto, há de ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos relativos aos custos de frete e armazenagem na revenda de produtos:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*[...]*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*[...]*

No caso dos produtos farmacêuticos e de higiene pessoal, previstos na Lei nº 10.147/2000, até a superveniência da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estavam sujeitos ao

regime de tributação cumulativa, sem direito a créditos. Posteriormente, passaram a sujeitar-se à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, com direito ao desconto de créditos das respectivas contribuições.

As receitas provenientes da revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica do PIS e COFINS não cumulativos são tributadas à alíquota zero, pois em função do regime de tributação concentrado, aumenta-se a alíquota do fabricante ou importador, reduzindo a zero para os distribuidores atacadistas ou varejistas.

Por conseguinte, os distribuidores e atacadistas têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, inclusive dos custos decorrentes de frete, conforme art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, aplicável à COFINS e ao PIS/Pasep não cumulativos. Referido dispositivo trata das despesas comerciais, inerentes à venda das mercadorias, e não aos gastos relativos à sua aquisição.

Observe-se que a vedação ao crédito contida no art. 3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, inserta pela Lei nº 11.727/2008, abarca os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada. Refere-se, assim, expressamente aos custos relacionados à aquisição de bens, envolvendo os dispêndios para trazer os produtos ao estoque de mercadorias para revenda, não alcançando os dispêndios para a efetiva venda dos bens. O pronunciamento técnico-contábil, CPC nº 16, aprovado pela CVM por meio da Deliberação nº 575/2009, define em seus itens 6, 9, 10 e 11, o conceito de estoque e os respectivos custos, não se confundindo com aqueles atinentes às operações de venda, *in verbis*:

#### **Definições**

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

*Estoques são ativos:*

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

(b) em processo de produção para venda; ou

(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

[...]

#### **Mensuração de estoque**

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

#### **Custos do estoque**

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

*Custos de aquisição*

*11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC n.º 1, de 8/01/2010)*

Depreende-se dos itens transcritos que as despesas para entrega das mercadorias revendidas não se integram ao "custo de aquisição" das mesmas, constituindo-se em verdadeiros dispêndios para a venda, sendo incabível considerá-las na vedação contida no inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A referência constante do inciso IX aos incisos I e II dá-se para deixar claro ser o direito ao desconto do crédito de PIS e COFINS não cumulativos devido quando a armazenagem ou frete na operação de venda tenha como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos ali especificados, sendo irrelevante o seu regime de tributação.

Confirmando a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, o art. 17 da Lei nº 11.033/04 dispôs expressamente haver o direito aos referidos créditos que sejam vinculados à venda de produtos desonerados, *in verbis*:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

Por meio de Soluções de Consulta, a Secretaria da Receita Federal reconhece a possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos decorrentes das despesas com fretes na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, como exemplificado pela Solução de Consulta nº 323/2012:

**SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 323 de 19 de Dezembro de 2012**

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*EMENTA: CRÉDITOS. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE APURAÇÃO MONOFÁSICA. A pessoa jurídica revendedora dos bens relacionados nos Anexos I e II da Lei no 10.485, de 2002, submetida ao regime de incidência não cumulativa de apuração da Cofins, pode descontar crédito calculado sobre os custos, despesas e encargos relacionados nos incisos III, IV, V, VII, VIII e IX, do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, para a Cofins, sendo vedado o desconto de créditos calculados sobre o custo aquisição daqueles produtos adquiridos para revenda, sobre o custo de aquisição de bens e serviços utilizados como "insumos" e sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Contudo, nos períodos de 1º de maio de 2008 a 23 de junho de 2008, e de 1º de abril de 2009 a 04 de junho de 2009, por força do art. 15 da Medida Provisória no 413, de 2008 e do art. 9º da Medida Provisória no 451, de 2008, os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos sujeitos ao regime de apuração monofásica estavam expressamente impedidos de descontar todos os créditos listados nos incisos do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003.*

*(grifou-se).*

Assim, também por esses fundamentos, há de ser reconhecido o direito da Contribuinte ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes das despesas com fretes na revenda de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrado ("monofásica"), nos termos do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), também aplicável ao PIS por força do art. 15 do referido diploma legal.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello





PIS/COFINS. Zona Franca de Manaus. Isenção.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 19515.002449/2004-72  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-004.386 – 3ª Turma  
**Sessão de** 9 de novembro de 2016  
**Matéria** PIS e Cofins. Vendas para ZFM  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMONEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/1999 a 28/02/2003

ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 não se aplica a tributos instituídos após a sua edição. Art. 177 do CTN. No período examinado não há qualquer previsão legal que dê suporte à isenção do PIS e da Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Póssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Processo n° 19515.002449/2004-72  
Acórdão n.º **9303-004.386**

**CSRF-T3**  
Fl. 561

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3102-01.403, de 20/03/2012, assim ementado, na parte de interesse do presente julgamento:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/07/1999 a 28/02/2003.*

*(...)*

*COFINS. VENDAS A ESTABELECIMENTO SITUADO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. TRATAMENTO EQUIVALENTE AO DISPENSADO ÀS EXPORTAÇÕES. DECRETO-LEI 288/67 E MP 2.037-25/00, ARTIGO 14.*

*O artigo 4o do Decreto-lei no. 288/67 equiparou as vendas de mercadorias nacionais à Zona Franca de Manaus às exportações, no que se refere ao regime tributário aplicável, equiparação esta válida, inclusive, para benefícios e incentivos instituídos posteriormente à edição do próprio Decreto-lei no. 288/67.*

*A restrição para a isenção da COFINS nas vendas a Zona Franca de Manaus, subsistiu primeiramente por força do Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, Parágrafo único e posteriormente no artigo 14 da Medida Provisória nº 1.858-6.*

*Com a edição da Medida Provisória nº 2.037-25/00, em 21/12/2000 e as demais que lhe seguiram, foi suprimida a vedação da isenção da COFINS para as vendas às empresas localizadas na ZFM. Passando a vigorar a isenção a partir desta data.*

*(...)*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

O Acórdão reconheceu em benefício do sujeito passivo a isenção da Cofins sobre as receitas decorrentes de vendas realizadas a empresas situadas na Zona Franca de Manaus – ZFM desde a vigência da MP 2.037-25/00, isto é, desde 21/12/2000, fundamentando que o STF decidiu pela inconstitucionalidade da vedação que antes ali constava em sede de ADI nº 2.3489.

A Fazenda insurgiu-se, em face da decisão recorrida, discordando do entendimento aplicado pelo colegiado neste tocante. Aduziu que a referida isenção se aplica,

Processo nº 19515.002449/2004-72  
Acórdão n.º 9303-004.386

CSRF-T3  
Fl. 563

sim, a partir de 18/12/2000, mas tão somente sobre as receitas previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do art. 14, da MP 2.037-25/00.

Para comprovar a divergência suscitada a Fazenda Nacional apresentou, como paradigmas, a ementa do Acórdão 204-00.708, bem como a ementa do Acórdão 201-80.803, abaixo transcritas na parte que interessa ao presente exame:

Acórdão 204-00.708

*“(…) ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. Por expressa determinação legal (art. 111 do CTN) as normas que excluem ou suspendem o crédito tributário, ou ainda outorgam isenção, hão de se interpretar literalmente, não podendo o caráter isencional sufragar-se em normas genéricas meramente correlatas.”*

Acórdão 201-80.803

*PIS E COFINS. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.*

*A isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando se tratar de vendas realizadas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, aplica-se, exclusivamente, às receitas de vendas enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos IV, VI, VIII e IX, do referido artigo. No que se refere a Cofins, a isenção não alcança os fatos geradores ocorridos entre 12 de fevereiro de 1999 e 17 de dezembro de 2000, período em que produziu efeitos a vedação contida no inciso I do § 22 do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e reedições (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). Quanto ao PIS, a isenção aplica-se somente para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 18 de dezembro de 2000. Recurso negado.*

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de admissibilidade, fls. 502/504, proferido pelo Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Cientificado do acórdão recorrido e da interposição de recurso especial por parte da Fazenda Nacional, o contribuinte não apresentou as contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais devendo ser conhecido.

Não havendo o contribuinte apresentado contrarrazões com qualquer preliminar de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, passa-se então à análise do mérito.

Como relatado, a controvérsia decorre de divergência na interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de isenção do PIS e da Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus referentes aos períodos de apuração de 01/07/1999 a 28/02/2003. De acordo com o contribuinte e o acórdão recorrido estas vendas são isentas com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 e o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal.

Não concordo com esse entendimento. Vejamos o que dispõe o art. 4º do DL nº 288/67:

*Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. (destaquei).*

Observa-se que o dispositivo legal estabeleceu uma equivalência entre vendas de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus e exportação para o estrangeiro. Deixou claro porém que esta regra valia para todos os efeitos fiscais em relação à legislação em vigor na data de sua publicação em 1967. Esta regra não poderia ser aplicada ao PIS, que foi criado pela Lei Complementar 7/70, e à Cofins que foi criada pela Lei Complementar nº 70/91. Ambas contribuições não existiam na data da edição do DL nº 288/67 e, portanto, por ele não poderiam ser reguladas.

Esta também é a dicção do disposto nos art. 177 do CTN, *in verbis*:

*Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:*

*I - às taxas e às contribuições de melhoria;*

*II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (destaquei).*

Já o art. 40 do ADCT da CF/88, nada inovou no assunto. Somente estendeu o prazo de duração de um benefício fiscal no qual já não continha as isenções do PIS e da Cofins.

*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.*

Portanto, não há como acatar que o art. 4º do Decreto Lei nº 288/67 permitia qualquer isenção/imunidade de PIS e da Cofins nas vendas de produtos para empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Nesta linha de raciocínio, não procede a argumentação de imunidade na incidência destas contribuições nas operações de venda para a ZFM, pois elas não foram equiparadas a exportação como defende o contribuinte, para efeito destas contribuições, portanto inaplicável a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inc. I da CF. Resta analisar se a própria legislação destas contribuições permitia, no período solicitado, a exclusão destas receitas de sua base de cálculo. Sempre lembrando que se interpreta literalmente a lei que dispõe sobre outorga de isenção, nos termos do art. 111 do CTN.

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trouxe diversas alterações relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, não fez qualquer referência à exclusão de receitas de exportações ou à isenção das contribuições sobre tais receitas.

Em seguida, foi publicada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, que em seu art. 14 dispôs sobre as regras de desoneração das contribuições em tela, nas hipóteses especificadas, tendo revogado expressamente todos os dispositivos legais relativos à exclusão de base de cálculo e isenção existentes até o dia 30 de junho de 1999:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:*

*(...)*

*II – da exportação de mercadorias para o exterior;*

*(...)*

*§ 1º. São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

*§ 2º. **As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:***

***I – a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;***

*(...) (destaquei)*

Ressalte-se que esta Medida Provisória foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 2.348-9 (DOU de 18/12/2000), que requereu a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da restrição feita à Zona Franca de Manaus. O Supremo Tribunal Federal – STF, nesta ação, deferiu medida cautelar suspendendo a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", disposta no inciso I do § 2º do art. 14 da Medida Provisória Nº 2.037-24/00, com efeitos ex nunc. Posteriormente, em 02/02/2005, foi prolatada decisão julgando prejudicada a ADIn, sendo o processo arquivado sem apreciação do mérito.

Posteriormente à decisão liminar do STF na ADIn nº 2.348-9, foi editada a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-

35, de 2001, a qual suprimiu a expressão "na Zona Franca de Manaus" do inciso I do § 2º do art. 14, acima citado, que vinha constando em suas edições anteriores. Desta forma, as exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins, no período solicitado no presente processo, jul/99 a fev/2003, eram as previstas no art. 14 da MP 2.158/2001-35, abaixo transcrito:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*I – dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;*

*II – da exportação de mercadorias para o exterior;*

*III – dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*IV – do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*

*V – do transporte internacional de cargas ou passageiros;*

*VI – auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;*

*VII – de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;*

*VIII – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*

*IX – de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;*

*X – relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.*

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

*§ 2º As isenções previstas no caput e no §1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

*I – a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;*

Processo nº 19515.002449/2004-72  
Acórdão n.º 9303-004.386

CSRF-T3  
Fl. 567

*II – a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; (Revogado pela Lei nº 11.508, de 2007)*

*III – a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.*

Da leitura do dispositivo legal não é possível localizar que havia previsão legal para exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, das receitas decorrentes de vendas de mercadorias para empresas sediadas na Zona Franca de Manaus. Por óbvio não é possível aplicar a isenção constante do inc. II do caput, já que a Zona Franca de Manaus não é localizada no exterior e já proferimos o entendimento de que não é aplicável o disposto no art. 4º do DL nº 288/67.

Somente a partir da edição da Medida Provisória nº 202/2004, que foi convertida na Lei nº 10.996/2004, é que foi reduzida a zero as alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, nos termos do seu art. 2º, *in verbis*:

*Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.*

Necessário concluir que caso estas receitas já fossem isentas/imunes das referidas contribuições sociais, seria totalmente inócua a edição desta lei reduzindo a alíquota para zero. Até porque não se poderia estabelecer alíquota zero para uma operação que estaria fora do campo de incidência das contribuições por força de imunidade constitucional.

Ressalto que este colegiado, embora utilizando de fundamentação discretamente diferente, também vem decidindo assim. Transcreve-se abaixo a ementa do Acórdão nº 9303-003934 cujo julgamento deu-se em 07/06/2016:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002*

*PIS e COFINS. RECEITAS DE VENDAS A EMPRESAS SEDIADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.*

*Até julho de 2004 não existe norma que desonere as receitas provenientes de vendas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus das contribuições PIS e COFINS, a isso não bastando o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.*

*Recurso Especial do Contribuinte Negado*

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda nacional.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

No que tange à discussão acerca da isenção ou não do PIS e da Cofins nas vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus - ZFM, peço vênia ao ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal para manifestar meu entendimento.

Para melhor elucidar essa questão, importante trazer breve histórico da criação da Zona Franca de Manaus.

Em junho de 1957, foi publicada a Lei 3.173/57, dispondo em seu art. 1º, que fica criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas.

Tal lei ainda explicitou que as mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da zona franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las, sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona de sua conservação.

Sendo assim, resta claro que a Zona Franca de Manaus foi criada, a rigor, para fins de se incentivar o desenvolvimento daquela Região, bem como reduzir as desigualdades sociais.

Posteriormente, foi publicado o Decreto 47.757/60, que regulamentou o disposto na Lei 3.173/57, trazendo, entre outros (com as alterações do Decreto 51.114/61) – Grifos Meus:

*“Art. V A Zona Franca de Manaus destina-se a receber mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza de origem estrangeira, para armazenamento, depósito, guarda, conservação e beneficiamento, a fim de que sejam retirados para o consumo interno no Brasil ou para exportação observadas as prescrições legais. [\(Redação dada pelo Decreto nº 51.114, de 1961\)](#)”*

*§ 1º - A entrada desses produtos na Zona Franca, independe de licença de importação ou documento equivalente. [\(Incluído pelo Decreto nº 51.114, de 1961\)](#)*

*§ 2º - As mercadorias de origem e procedência brasileiras, depois de terem sido objeto de um processo regular de exportação perante a Carteira de Comércio Exterior e as demais autoridades do fisco federal e estadual, poderão utilizar o mesmo Tratamento outorgado às mercadorias estrangeiras e*

*como tal serão consideradas, para efeito do presente Regulamento. (Incluído pelo Decreto nº 51.114, de 1961)”*

*“Art. VI. A Zona Franca de Manaus gozará de extraterritorialidade em relação ao pagamento do imposto de importação e taxa aduaneira, bem como quanto a quaisquer outros impostos, ágio e tributos federais, estaduais e municipais que incidam sobre as mercadorias importadas do exterior enquanto estas permanecerem em seus depósitos.”*

Tais dispositivos deixam claro que as mercadorias de origem brasileira devem observar um processo regular de exportação. O que, por óbvio, há que se entender que as vendas de mercadorias efetuadas à ZFM devem ser consideradas puramente como operação de exportação.

Continuando, posteriormente, tal Lei foi revogada pelo Decreto-Lei 288/67, conforme art. 48, § 2º (Grifos Meus):

*“Art 48. Fica o Poder Executivo autorizado a abrir, pelo Ministério da Fazenda, o crédito especial de NCr\$ 1.000.000,00 (hum milhão de cruzeiros novos) para atender as despesas de capital e custeio da Zona Franca, durante o ano de 1967.*

*§ 1º O crédito especial de que trata êste artigo será registrado pelo Tribunal de Contas e distribuído automaticamente ao Tesouro Nacional.*

*§ 2º Fica revogada a Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e o Decreto nº 47.757, de 2 de fevereiro de 1960 que a regulamenta.”*

Não obstante, tal Decreto-Lei ter revogado a Lei 3.173/57 e o Decreto 47.75760, trouxe em seu art. 4º:

*“Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.”*

O que resta concluir que as receitas das vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFM, por expressa determinação do art. 4º do Decreto-Lei 288/1967 c/c o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT são equiparadas às exportações, de forma que as receitas delas decorrentes não devem ser tributadas pelo PIS e pela Cofins.

Ora, sendo assim, desde a publicação do Decreto-Lei 288/1967, as vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFN são equiparadas às exportações, não devendo ser tributadas pelas contribuições as receitas de vendas à ZFM.

Ademais, é de se constatar que a Constituição Federal de 1988 ainda determinou a imunidade dessas receitas, conforme preceitua o art. 149, § 2º, inciso I dessa Carta:

*“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:*

***I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;***

*[..]”*

O que, em respeito à Constituição Federal, quando da instituição do PIS e da Cofins, houve observância dessa desoneração.

E, no que tange à discussão trazendo que o art. 4º do Decreto-Lei 288/67 ter sido publicado na vigência da Constituição Federal anterior a de 1988 – vê-se que houve a manutenção dos benefícios à ZFM através do art. 40 do ADCT.

E, relativamente à edição da MP 202/2004, que foi convertida na Lei nº 10.996/2004, que trouxe o art. 2º, *in verbis*:

*“Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.”*

Tal norma somente veio para explicitar que não há que se falar em tributação das receitas auferidas na venda de mercadorias à ZFM, podendo considerar que antes dessa MP, para fins de não se tributar a r. receita pelas contribuições, há que se observar o disposto no art. 4º Decreto-Lei 288/67 c/c o art. 40 do ADCT e art. 149 da CF/88. Entendimento já pacificado pelo STJ.

E, com o advento da MP 202/04, considerando a jurisprudência pacificada dada pelo STJ e intentando a diminuição de litígios tributários, manter o procedimento de não se tributar tais receitas.

Sendo assim, com essas breves considerações, já resta negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Não obstante, independentemente do direito esposado, em respeito ao Novo Código de Processo Civil de 2015, não há como se ignorar também os precedentes favoráveis emanados pelos Tribunais.

Em tempos atuais, inclusive, o novo Código de Processo Civil – Lei 13.105/15 traz o respeito à “eficácia vinculante dos precedentes” em seus arts. 926 e 927, *in verbis* (Grifos meus):

*“Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.*

*§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.*

*§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.*

*Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:*

*I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;*

*II - os enunciados de súmula vinculante;*

*III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;*

*IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;*

*V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.*

*§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.*

*§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.*

*§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.*

*§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.*

*§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.”*

Deve-se, assim, em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos precedentes” – exposta “explicitamente” pelo Novo Código de Processo Civil - NCPC, observar o entendimento emanado pelos tribunais.

Não é demais lembrar que no processo administrativo há que se considerar e respeitar tais precedentes, conforme versa o art. 15 do NCPC

*“Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”*

O Brasil adota como estrutura jurídica o “Civil Law” – que adota fontes de direito, dentre as quais, considera, além da Lei, como fonte direta, os precedentes jurisprudenciais.

Sendo assim, inquestionável, a valorização dos precedentes. Até mesmo como forma de se conceder a segurança jurídica que tanto procura a administração fazendária e os sujeitos passivo.

Ora, tal cultura de valorização de precedentes, que tora a jurisprudência no Brasil fonte direta da estrutura jurídica adotada pelo Brasil - “Civil Law” – traz irrefutavelmente segurança jurídica ao buscar o respeito à unicidade da interpretação.

O que, cabe trazer que as decisões do STF, STJ e TRF’s tem sido favoráveis aos contribuintes – pelo afastamento da cobrança do PIS e da Cofins sobre a receita da venda de mercadorias à ZFM – considerando, em síntese, como operação de exportação.

Para melhor elucidar, cabe mencionar que o STF, por meio da ADI 310, pacificou o seu entendimento ao manifestar que o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à ZFM constitucionalizou-se pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei 288/67:

*“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*I. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saer, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição da República).*

**2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.**

**3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.**

**4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.”**

É de se considerar que, em respeito ao art. 40 do ADCT, a saída de mercadorias do território nacional para a ZFM deve ser considerada como exportação de serviços – não podendo-se afastar nesse evento a natureza de imunidade tributária.

Ainda que se trate especificamente de ICMS – o evento de per si é o mesmo discutido no caso vertente.

Vê-se que os Tribunais Judiciais têm manifestado de forma pacífica entendimento favorável aos sujeitos passivos, explicitando que desde o advento do Decreto-Lei 288/67 as vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFM são equiparadas às exportações, afastando, por conseguinte a tributação pelo PIS e pela Cofins das receitas provenientes dessas vendas.

Frise-se tal jurisprudência pacificada nos tribunais, o entendimento esposado pela 2ª Turma do STJ em recente julgado de 2.8.2016 quando da apreciação do REsp 874.887/AM (Grifos Meus):

“EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI 288/67. ISENÇÃO. SÚMULA 568/STJ.**

**1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem da Cofins sobre tais receitas.**

**2. O benefício de isenção das referidas contribuições alcança, portanto, receitas oriundas de vendas efetuadas por empresa**

Processo nº 19515.002449/2004-72  
Acórdão n.º 9303-004.386

CSRF-T3  
Fl. 575

*sediada na Zona Franca de Manaus a empresas situadas na mesma região.*

*Agravo interno improvido.”*

Reforçamos tal jurisprudência o entendimento proferido pelo também STJ quando da apreciação do REsp 691.708 - AM:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EMPRESAS QUE VENDEM PRODUTOS PARA OUTRAS NA MESMA LOCALIDADE. RECURSO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE. MULTA. CABIMENTO.*

**1. À luz da interpretação conferida por esta Corte ao Decreto-Lei n. 288/1967, a venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, não incidindo sobre tais receitas a contribuição social do PIS nem da COFINS.**

2. *“O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate à desigualdades sócio-regionais” (REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012).*

3. *O recurso manifestamente improcedente atrai a multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, na razão de 1% a 5% do valor atualizado da causa.*

4. *Agravo interno desprovido, com aplicação de multa.”*

É de se trazer, nesse caso, a transcrição parcial do voto do Ministro Gurgel de Faria (Grifos Meus):

[...]

*Consoante anteriormente explicitado, quanto à suposta violação ao art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, é de se destacar que o aresto combatido não diverge da orientação preconizada por este Tribunal Superior.*

*Isso porque, à luz da interpretação conferida por esta Corte à legislação de regência, a venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, não incidindo sobre tais receitas a contribuição social do PIS nem da COFINS, ainda que as empresas sejam sediadas na própria Zona Franca de Manaus.*

*A propósito:*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO DEC. LEI 288/67. PRECEDENTES.*

**1. A jurisprudência desta Corte é pacificada no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição para o PIS nem a Cofins sobre tais receitas.**

**Precedentes: AgRg no REsp 1141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010; REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012.**

*2. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1400296/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012). Grifos acrescidos.*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. ARTS. 110, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO.*

*1. O provimento do recurso especial por contrariedade ao art. 535, II, do CPC pressupõe seja demonstrado, fundamentadamente, entre outros, os seguintes motivos: (a) a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício, a qualquer tempo, pelas instâncias ordinárias; (b) houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; (c) a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e (d) não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição recursal, sob pena de não se argumentos apresentados.*

[...]

**5. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo**

**que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.**

**6. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais.**

7. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 1276540/AM, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/02/2012, DJe 05/03/2012). Grifos acrescidos.

Confirmam-se, ainda, os seguintes julgados desta Corte no mesmo sentido: AREsp 944269, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 30/06/2016; AREsp 820600, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 17/02/2016; AREsp 708492, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19/06/2015; AREsp 690708, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/06/2015; Ag 1417811, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 19/12/2013.

Incide, portanto, a Súmula 83 do STJ.

Assim, o recurso é manifestamente improcedente, o que atrai a multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, na razão de 1% a 5% do valor atualizado da causa.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao agravo interno e aplico multa à agravante de 1% sobre o valor atualizado da causa.

[...]"

**Constata-se que o voto do Ministro Gurgel de Faria ainda traz que no foi decidido pela Corte no mesmo sentido os seguintes julgados:**

- AREsp 944269, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 30/06/2016;
- AREsp 820600, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 17/02/2016;
- AREsp 708492, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19/06/2015;
- AREsp 690708, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/06/2015;
- Ag 1417811, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 19/12/2013.

**Por isso, aquela Corte considera que esse entendimento pela não cobrança do PIS e da Cofins sobre tais receitas estaria pacificado.**

Além do entendimento proferido pelos Tribunais superiores, não se pode ignorar o entendimento no mesmo sentido exarado pelos TRF's.

Eis o que traz o TRF da 1ª Região julgado em 19.9.2016:

*“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. PIS E COFINS. ISENÇÃO SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES COMERCIAIS REALIZADAS NA ZONA FRANÇA DE MANAUS. POSSIBILIDADE. ART. 4º DO DL 288/67. JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DESTA REGIONAL. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA REJEITADA. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDAS.*

(...)

*2. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas a exportação para efeitos fiscais (art. 4º do DL 288/67), não devendo incidir sobre elas o PIS e a COFINS. Precedentes.*

*(...)” (Apelação/Reexame Necessário nº 0001384-45.2014.4.01.3200/AM; 8ª Turma do TRF da 1ª Região; J: 19/09/2016; P: 14/10/2016)*

E, então, no mesmo sentido, o TRF da 2ª Região julgado em 08/04/2015:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA, PIS/COFINS. ISENÇÃO. ART. 40 DO ADCT, E ART. 4º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. EXTENDE-SE AOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PRECEDENTES STJ.*

*Os arts. 4º do DL 288/67 e 40 do ADCT preservam a Zona Franca de Manaus, enquanto área de livre comércio, o que se aplica às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região, cujos benefícios fiscais compreendem as exportações ao estrangeiro. Desse modo, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro.*

*2. O art. 5º da Lei 7.714/88, com a redação que lhe foi dada pela Lei 9.004/95, bem como o art. 7º da lei Complementar 70/91, autorizam a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS, respectivamente, dos valores referentes às receitas oriundas de exportação de produtos nacionais para o estrangeiro.*

*Equiparando-se os produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes do STJ (RESP 223.405-MT)*

[...]”

Proveitoso ainda trazer o que entende o TRF da 3ª Região:

*“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4º DO DL 288/67). PRELIMINAR REJEITADA. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. APLICABILIDADE. REMESSA OFICIAL PARCIALMENTE PROVIDA.*

[...]

*Cuida-se de medida visando à compensação de crédito decorrente de indevido recolhimento da COFINS e do PIS, com base em legislação considerada inconstitucional pela Impetrante. O PIS e a COFINS NÃO INCDEM SOBRE AS RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA Zona Franca de Manaus, uma vez que se trata de receitas de exportação para o exterior em razão de equiparação legal, Jurisprudência, firmou-se nesse mesmo sentido.*

[...]

*(Apelação/Reexame Necessário n.º  
001678327.2013.4.03.6100/SP; 4ª Turma)”*

Em vista de todo o exposto, visando a celeridade a ser observada nos tribunais, bem como a garantia da segurança jurídica que tanto merece as partes (tanto o sujeito passivo como a própria Fazenda Nacional que, se perder, deverá também assumir os honorários de sucumbência), e, principalmente, em respeito ao Novo CPC, é de se observar o Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes para se afastar a tributação pelo PIS e pela Cofins das receitas auferidas na venda de mercadorias à ZFM desde o advento do Decreto-Lei 288/67, por serem equiparadas tais vendas à operação de exportação.

O que, dessa forma, resta negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)  
Tatiana Midori Migiyama



