

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 nº 12466.003153/2010-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 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

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 PRESCRIÇÃO das DI's objeto do auto de infração, vez que este foi lavrado em 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, no termos do Acórdão nº 17-39091, de 13/01/2010, desta 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 nº 11.371/2007, artigos 2º e 12 c/c 14 e 15, parágrafo único (transcritos nos itens 34/36, acima), nos termos do Acórdão nº 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 a 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 nº 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 nº 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 nº 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% (docs. 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% (docs. 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 nº 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% (docs. 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 c/c artigo 313 do RIPI; 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. Iana 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 Emilia 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, reprisando 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 §1º¹ 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;

¹ 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 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 ~~rio~~ 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 numero 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"² esclarece:

"1.1. 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 contornos³:

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

² 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.

³ <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 2.158-35/2001⁴ e impõe ao real adquirente consequências 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:

⁴ 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 consequências 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 descrita 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 BMDX 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 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:

Documento assinado digitalmente em 22/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 09/03

Autenticado 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

19

*"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 - Responde 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 importadora, nos termos previstos no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Acórdão nº 3202-001.610:

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.

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.
FAZENDA 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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.209-2 de 24/05/2011
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

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

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 05/03/2013, 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 confirmem 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

Index

4.1 - 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.

2

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 desembarque 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 forma que a informação sobre o método inadequado de
aduaneira não acarretou o prejuízo ao controle aduaneiro no que concerne à seleção

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 cargo 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, inexatidão 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 inexatidão 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 24/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 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 do lançamento, deve ter havido necessariamente um **lançamento de ofício anterior**.

Como bem esclarece Moussallem¹, 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 aduaneira², estudou-se a adequação do instituto da revisão aduaneira dentro do Código Tributário Nacional, conforme síntese desse trabalho abaixo descrita.

¹ MOUSSALLEM, Tárak Moysés. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (coord.) Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1105.

² 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 digitalmente em 13/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 20/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Cabe destacar inicialmente que, para todos os tributos incidentes sobre a importação, o lançamento não é por declaração como pregam alguns, mas **por homologação**, no qual incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Conforme normas consolidadas nos arts. 107, 242, 259 e 304 do Regulamento Aduaneiro/2009 e no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006, para todos os tributos federais incidentes na importação, o pagamento se dá no momento do registro da Declaração de Importação pelo importador, que apura os seus montantes sem qualquer análise prévia da autoridade fiscal.

Assim, após essa atividade prévia do importador no registro da Declaração de Importação, em conformidade com as normas dispostas no CTN para o "lançamento por homologação", poderá ocorrer, dentro do prazo decadencial dos tributos, alguma das situações abaixo:

- i) o lançamento de ofício supletivo, quando constatada omissão ou inexactidão na atividade do sujeito passivo; ou
- ii) o ato de homologação: a) tácita, pelo decurso do prazo (art. 150, §4º do CTN) ou b) de forma expressa (art. 150, caput do CTN).

No caso dos tributos incidentes sobre a importação, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. Embora pudesse parecer o contrário à primeira vista, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador não pode ser efetuado na conferência aduaneira, com o desembarco da mercadoria.

Conforme determina o art. 564 do Regulamento Aduaneiro/2009, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação”.

De forma que, tanto a “conferência aduaneira”, efetuada no curso do despacho de importação, como a “revisão aduaneira”, realizada após o desembaraço, visam a verificação da regularidade da atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, dentre outros elementos.

Ora, se há previsão na legislação de dois procedimentos fiscais subsequentes cronologicamente para a verificação da regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador, temos que, logicamente, o ato definitivo de homologação expressa da atividade do importador não pode ser decorrente do primeiro procedimento fiscal (conferência aduaneira), mas somente do último (revisão aduaneira).

A conferência aduaneira, quando houver³, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, **por determinação legal** (art. 54 do Decreto-lei nº 37/66), a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.

³ Conforme prevê o art. 50 do Decreto-lei nº 37/66, c om a redação dada pela Lei nº 12.350/2010, na verificação da mercadoria durante a conferência aduaneira poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem em conformidade com o estabelecido em ato normativo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Nessa linha, o art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006 estabelece os canais de conferência aduaneira para os quais cada Declaração de Importação poderá ser selecionada.

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 302-38.177⁴, 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.

⁴ Terceiro Conselho de Contribuintes MF, 2ª Câmara. Acórdão nº 302-38.177 (proc. nº 10480.017233/2002-10).

Relator: **Corintho Oliveira Machado**, j. 08/11/2006. **Decisão Unânime**.

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.

(...)

*E, 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) apresentado 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 DI's - 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 do 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 "aferido 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 nº 12466.001423/98-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 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 Ceconello (Relatora) e Rodrigo da Costa Póssas (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e Érika Costa Camargos Autran.

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 PAÍS.

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 "MITSUBISI" 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 MITSUBISI, tendo como interveniente tácito a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA, que comprova que a transação era feita entre a MITSUBISI 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 MITSUBISI 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 MITSUBISI CORPORATION válidas para a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA. Como fabricante, aparecem a própria MITSUBISI, 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 MITSUBISI 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.

□..□

□avendo a vinculação e esta influenciando o preço da transação podemos não aceitar o primeiro método de valoração e consequentemente 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 internação 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 imponible, 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 nº. 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 fundapiã, 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 prolatação 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 Apreciação.

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 revendas 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 decadal 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 revenda 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 reverterem 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.

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

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 nº 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. 8º, §1º, *a*, inciso I do Acordo. Foram aplicadas por aquele Colegiado as Decisões COSIT nºs 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 nº 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 nº 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 nº 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), sobrevivendo novo julgamento nos termos do Acórdão nº 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 nº

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 Cecconello, 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. ☐avendo 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

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

19

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 MNCB 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,

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

20

consta expressamente no artigo 3º do Contrato de Distribuição não estar a MNCB (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 MNCB 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 autuação, 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 autuação 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

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:

10.1 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 detém 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 acrescer 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 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

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

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 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

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** de 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 sento “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

- (i) *Sejam respondidos os quesitos **elaborados pela Recorrente**, constantes das 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 ☐ UAL ☐ UER CONSIDERAÇÃO ☐ UE 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):

1: ☐ 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 ☐ Trun^{ing} ☐ (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 trun^{ing}, que são calçadas 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 trun^{ing} 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.**

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 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

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 fluirá, 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”.

Processo nº 10314.004608/2006-27
Acórdão n.º **3202-001.237**

S3-C2T2
Fl. 437

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.

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 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

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 aos 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*:

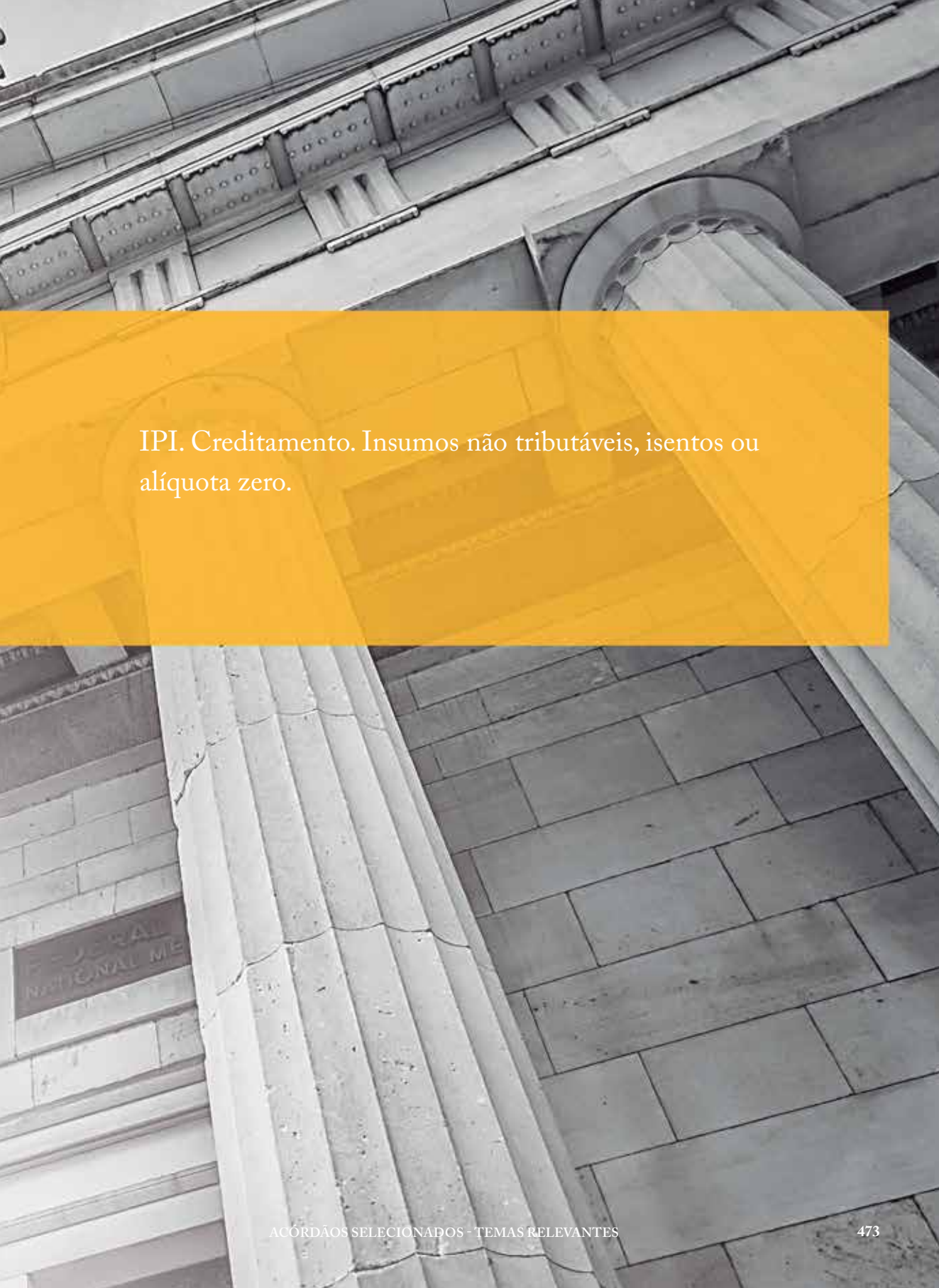
Art. 39. (...)

§ 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 nº 10855.724603/2011-64
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 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 Deligne - 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 Deligne 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 Poluromas 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 nesses 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 Barbaça 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 de proceder 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 RAIPI 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 do ofício do qual conheço na forma da Portaria n.º 3/2008¹, 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 cinquenta 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

¹ "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, 8ªed., 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 TIPI².

Assim, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a exclusão do item 4.3 do Auto de Infração.

II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

² 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 398.365³, 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:

³ "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 regedor 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

julgamento neste E. CARF em julgado 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, legítima 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 os 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), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

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 RAIPI9, 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 descompasso com a legislação pertinente, elaboramos os Termo 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:

[illegible]

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 físico-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):



POLY
Expressos e Extratos Ltda.

Av. Santos Dumont, 400 - 2º andar
Fone: (011) 300-4747

NOTA FISCAL FATURA Nº 00070

☒ Simples ☐ Empresa

E.A.R.F. 04-10070000-00

Insc. Est. 06.300.474-7

1 de 105
Nº de Folhas

Dados da Empresa

Nome: POLY EXPRESSOS E EXTRATOS LTDA

Endereço: R. SANTOS DUMONT, 400-2º ANDAR

Cidade: SÃO PAULO - SP

CEP: 05507-000

Fone: (011) 300-4747

Dados do Cliente

Nome: []

Endereço: []

Cidade: []

CEP: []

Fone: []

Dados da Nota

Nº da Nota: 00070

Data da Emissão: 04/10/70

Vencimento: 04/10/70

Valor Total: R\$ 1.000,00

Cód.	Descrição das Produtos	Qtd.	Unid.	Valor Unit.	Valor Total	Observações
001	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
002	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
003	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
004	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
005	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
006	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
007	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
008	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
009	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	
010	CAFE ARABICA 100% NATURAL	1000	KG	1,00	1.000,00	

Subtotal: R\$ 1.000,00

Total: R\$ 1.000,00

Valor Total: R\$ 1.000,00

Assinatura do Emissor: [Assinatura]

Assinatura do Recebente: [Assinatura]

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, consequentemente, o "Ex" aplicável), como, por exemplo, o rótulo do produto que atestasse essa capacidade.

Considero essa informação relevante para a análise do dolo e da qualificação da multa aplicada pela fiscalização, a ser analisada de forma pormenorizada no tópico a seguir.

II.3 - DO DOLO E DA MULTA QUALIFICADA APLICADA

Segundo o Relatório Fiscal do Auto de Infração, o dolo, com "*a firme intenção da empresa em promover a redução do valor da obrigação tributária principal (CTN - Código Tributário Nacional), o montante do imposto devido (Lei 4502/64)*" (e-fl. 1.737) teria sido identificada no presente caso por dois motivos, abaixo analisados.

II.3.1. Motivo I - Constituição por meio de Offshore visando esvaziamento patrimonial.

Neste ponto, afirma a fiscalização que a Recorrente foi constituída a partir do arrendamento do ativo imobilizado da empresa Refrigerantes Vedete Ltda., de tradicionais empresários do ramo de bebidas da região de Sorocaba (núcleo familiar Momesso) e que possui somente dois sócios, uma pessoa física e outra pessoa jurídica constituída no exterior ("offshore" localizada no Uruguai denominada Telley Corp. S/A).

Em resumo, afirmou que:

"(...) empresa foi constituída em 2000, com dois sócios, sendo um pessoa física, e o outro pessoa jurídica, sociedade anônima, com sede no Uruguai, uma "offshore" 10. O sócio pessoa física é periodicamente "substituído", e por vezes, pessoa ligada à

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", Telle 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 nexos 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 Recursos 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 n.º 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. □FM. 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. □FM. 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 MASCADO e CAFÉÍNA não se encaixam no conceito de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, pois tratam-se de produtos industrializados.

□FM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na □FM, 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 □VR 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 toda 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 imposto 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 embarço 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 2º-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 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 Cavalcanti, 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).

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."*⁴ (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."*⁵ (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 gerador⁶, 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

⁴ 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

⁵ BRECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182, p.107, novembro/2010.

⁶ "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 atuada, 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 atuada, 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.

Súmula 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 Barbaça" (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 vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente, conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador 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.

matéria:

Em seu voto condutor, a Conselheira desta forma se pronunciou sobre a

"(...) 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), 1º e 2º-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), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

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 autuar 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 (cuja

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, consequentemente, 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 nº 16682.720009/2013-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 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 fabricados 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

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 FILHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 extraí 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 consoma 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. Arguiu 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 FILHO, 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.

Extraí-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 nº 34, 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

RIPI/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 RIPI/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 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 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 RIPI/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 RIPI/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 atuada 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 atuada 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 BEAUTÉ 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 atuada 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

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

9

4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5)];

□.□

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 11.367/2006, 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 autuada 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 autuada 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

operacionais do ano e correspondem a cerca de 933 vezes as despesas de pub

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 FILHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

propaganda 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-calendário 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 apelo, 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 “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. (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 autuação 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. **Essa 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 FIL

LHO, Assinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 08/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

20

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, passa-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 quinqüenal 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 Cavalcanti, 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-A¹ do Regimento Interno deste Conselho, aqui se aplica o entendimento explicitado no âmbito do referido julgado.

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

¹ "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." **RECURSOS 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

Processo nº 16682.720009/2013-71
Acórdão n.º 3302-003.026

S3-C3T2
Fl. 2.263

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 Josefovitz 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	EMISSION	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 Mauricio 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por PAULO SERGIO CELANI, Assinado digitalmente em 18/02/2015
por PAULO SERGIO CELANI, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA
MURGEL, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 cinquenta 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,

Pecúária 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 (Scaín Guaraná), Registro PE05896000606, Preparado Líquido para Refrigerante de Laranja (Schin Laranja), Registro PE05896000584, Preparado Líquido para Refrigerante de Cola (Scaín 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 (RIPI), 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 NORDESTE S/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, I/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 GUARANA, 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 CERVEJA E REFRIG DONORDESTE S/A.

Analizando 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 24¹ 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

¹ Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.
Documento assinado digitalmente por PAULO SERGIO CELANI, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

realizou o reconhecimento da adequação dos produtos aos requisitos previstos em lei, posicione-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 creditício 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 imposto:

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 imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela anexa sobre 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

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 nº 34, 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 Guafba. 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 intentada 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 (Guafba-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

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

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 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: 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 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

7

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.

Quanto 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.”²⁰

(b) Onde não houver liberdade administrativa alguma a ser exercida (discrecionabilidade) – 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 desígnios 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 RIPI/2002 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 inexiste 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

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 despidiende, 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*¹, 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 MEIRELLES² 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

¹ Belo Horizonte: Fórum, 2ª ed. revista e ampliada, 2012

² *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 União³, 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 omissivo, 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.”

³ 2010, 4ª 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 monopsonios:

“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

16

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 homogêneo⁴.

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.

⁴ 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 alemã 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 atuada, 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 atuada, 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 atuada, 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 arremisso 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 nº 16561.720180/2012-76
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 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.¹. 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 da 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).

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

Prosseguiu a fiscalização com longo arrazoado 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:

□ *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 03/2008², 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).

² 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 possuem 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 para 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. □á 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 nº 10380.009928/2004-18
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 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)

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

1

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 recolhei.

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

devam ser considerados para fins de amortização do crédito tributário então constituído

Recurso provido em parte

Foram interpostos Embargos de Declaração pelo sujeito passivo, por alegada *contradição* no acórdão 203-13.200, que resultaria numa *obscuridade*, que foram rejeitados (despacho às fls. 898 a 902).

Em breve síntese do litígio, trata-se de auto de infração lavrado para a constituição de crédito tributário do PIS/Pasep, na sua incidência cumulativa, relativo aos períodos de apuração de 31/01/1999 a 30/06/2002, e 31/08/2002 a 30/11/2002, e na sua incidência não cumulativa, relativo aos períodos de apuração de 31/12/2002 a 31/12/2003, em decorrência da não inclusão na base de cálculo da contribuição, (i) de parcelas do ICMS Substituição Tributária; (ii) de variações monetárias ativas correspondentes a ganhos registrados por conta da diminuição de dívida indexada em moeda estrangeira; (iii) subvenções auferidas a título de incentivo fiscal dos estados do Ceará e do Rio Grande do Norte (Provin e Proadi); e (iv) outras receitas.

A turma julgadora *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, nos seguintes termos: (i) *por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso em face da concomitância de objeto, relativamente ao item "001" do auto de infração, que se refere aos períodos de apuração de outubro de 1999 a novembro de 2002, a teor do enunciado da Súmula n.1 do Segundo Conselho de Contribuintes*; (ii) *por unanimidade de votos, reconheceu-se a decadência dos lançamentos relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1999 a setembro de 1999*; (iii) *por unanimidade de votos, afastou-se as prejudiciais de nulidades do lançamento*; (iv) *quanto ao mérito, em relação aos períodos abrangidos pelo regime da não cumulatividade: (a) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas de variações cambiais ativas, indevidamente consignadas em conta de despesas financeiras; (b) por maioria de votos, reconheceu-se que as subvenções para investimento estão sujeitas à incidência da contribuição; (c) por maioria de votos, que o reconhecimento de tais receitas para fins da incidência, deveria se dar à medida dos recolhimentos do ICMS; (d) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à não incidência da contribuição sobre as "Outras Receitas"; e (e) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto aos recolhimentos efetuados/ posteriormente ao início dos trabalhos de fiscalização.*

O sujeito passivo alega divergência jurisprudencial relativa às seguintes matérias: (i) nulidade em face de deficiência e obscuridade na descrição dos fatos, enquadramento legal e equívoco na apuração do tributo; (ii) (não) exclusão do ICMS-Substituição Tributária; (iii) (não) exclusão de variações cambiais; (iv) não incidência do PIS/Pasep sobre subvenções públicas para investimentos; e (v) discrepâncias na apuração da contribuição.

Foram colacionadas decisões paradigmas para as matérias elencadas nos itens (i) e (iv), consubstanciadas nos acórdãos CSRF/01-04.473, 101-94.676 e CSRF/01-04.762, juntados por inteiro teor às fls. 986/1025.

Relativamente às matérias (ii) (não) exclusão do ICMS-Substituição Tributária, (iii) (não) exclusão de variações cambiais e (v) discrepâncias na apuração da contribuição, não foi apresentada qualquer julgado divergente de outros colegiados do Conselho de Conselhos ou do CARF, de modo que não atenderam ao pressuposto do art. 67, *caput* do RICARF. O tema relacionado à (não) exclusão do ICMS-Substituição Tributária, especificamente, sequer foi

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.

Concernente 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.

□s 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.

□á 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;

-FIECAFI;

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 TORRES

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 omnes, 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 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

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 consequentemente 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 nº 19515.722631/2013-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 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

1

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 jurídico-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 jurídico-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

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 Pitondo 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, consequentemente, 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, consequentemente, 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 o termo "receita", nos incisos I e II do art. 187 vincula a

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**

Documento assinado digitalmente 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

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 DACon 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:

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

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 substancial Parecer (fls. 1.728/1.778) desenvolvido pelos contabilistas e Professores *Sérgio de Iudícibus* 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 CPC¹, 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

1.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.

¹ "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 70.235/1972².

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 existência³.

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 NCPC⁴, os quais, por seu turno, estão historicamente presentes nos diferentes Códigos de Processo Civil que já vigoraram no país.

² "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."

³ 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.

⁴ "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 contrapor-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 procedimentalmente mais flexível) a União prefira preterir a análise de um importante documento (parecer) para a solução mais justa e o consequente exaurimento da lide apenas sob o equivocado 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 RICARF⁵. 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.

(...).

⁵ "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 pardal 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 NCPC⁶, 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 Administrativo⁷.

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.* -

⁶ "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.

(...)."

⁷ "Súmula CARF 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, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial."

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

16

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 social⁸. 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.⁹.

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:

⁸ 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.).

⁹ "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 como 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, e 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 assembleia-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 se subdividir 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 COFNS

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:

$$(\dots).$$

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 odisseia 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. 1º e 3º).

Esse quadro legislativo se manteve até julho de 1988, quando foram editados os Decretos-Leis n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, e n.º 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.º, V, do Decreto-Lei n.º 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.º 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 odisseia teve início com a instituição do Fundo de Investimento Social FINSOCIAL, por meio da edição do Decreto-Lei n.º 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.º § 1.º).

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.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Houve contestação judicial por parte dos contribuintes e o Supremo Tribunal Federal manteve uma vez foi chamado a intervir. No julgamento do RE n.º 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.º 70, de 30 de dezembro de 1991, por meio da qual foi revogado o FINSOCIAL, instituindo-se a Contribuição para o Financiamento da

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**

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

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

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 diferentes¹⁰.

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.¹¹

62. Logo, já é possível delimitar uma primeira qualidade do signo receita: trata-se de um ingresso financeiro com fins de definitividade patrimonial¹². 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 nova¹³ 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:

¹⁰ 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.

¹¹ "Op. cit.", p. 330 (grifos e sublinhas do Autor).

¹² 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."

¹³ 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.

Doc 213. São Paulo: Dialética, junho-2013. pp.170/171. 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

(...) 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.*¹⁴ (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 DRJ¹⁵ 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

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. "Fundamentos do Imposto de Renda." São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 150/151.

¹⁵ 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 mesmissima natureza dos ágios na emissão de ações. Não há sentido algum nessa linha de argumentação.

(...)

Note-se que todas as exclusões listadas possuem a nítida 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 AGROINDUSTRIAS 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 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

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 Martinez 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 Martinez 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 Pôssas 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 Rosenburg 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 Rosenburg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martinez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Documento assinado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
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

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

Período 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/fábril, e, consequentemente, 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

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. DEPRECIAÇÃO. 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 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 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.

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

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367-2006, e o Decreto nº 7.093-2008. 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

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

desinfecção (detergente, desinfetante, sabonete e vassoura), admitidos em razão da sua necessidade/essencialidade e, consequentemente, 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 ocorreria 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 a 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

Processo nº 10925.720046/2012-12
Acórdão n.º 9303-003.477

CSRF-T3
Fl. 2.055

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 dispõem 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.

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

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 EPIs), 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

fundamental para o cumprimento das exigências de higiene e limpeza na fabricação de produtos.

Segundo detalha, os pallets e suas respectivas etiquetas de identificação seriam relevantes na armazenagem e movimentação de matérias-primas, de produtos em elaboração e de produtos industrializados, dentro das condições de higiene. Detalha as exigências e de que forma se dá a utilização dos itens glosados. Anexa parecer do INT e defende que o tratamento dispensado a caixas e outras embalagens deve igualmente ser aplicado aos pallets. Cita jurisprudência.

Em suas contrarrazões, a PFN, sinteticamente, reitera suas alegações acerca do enquadramento do dispêndio no conceito de insumo, rejeitando a alegação de que não caberia promover esse enquadramento nos moldes da legislação do imposto de renda ou ainda tratar determinado item como insumo exclusivamente em razão das exigências atreladas à atividade econômica da Contribuinte. Defende que o enquadramento decorre da relação direta entre o dispêndio e o processo produtivo.

Assim, partindo da premissa de que, para enquadramento no conceito de insumo, seria necessária a vinculação entre o bem ou serviço e a atividade-fim de empresa, não haveria como admitir o creditamento sobre pallets ou outras despesas de transporte de mercadorias, já que tais itens não seriam empregados em momento posterior à conclusão do processo produtivo.

Pelos mesmos motivos, não caberia admitir o crédito sobre indumentária e outros equipamentos de uso pessoal, ainda que relevantes para o funcionamento da empresa.

Ademais, se admitidos, esses itens deveriam ser computados na proporção da sua depreciação.

Defende, ademais, que a imposição de exigências por parte das autoridades sanitárias, a ser seguida por todas as empresas que exploram a produção de alimentos, transformaria os dispêndios em despesas operacionais.

Finalmente, pugna, na hipótese em que o legislador pretendeu admitir a dedução de despesa com uniformes, o fez expressamente, como é o caso das pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza, conservação e manutenção, que não é o caso da contribuinte.

Nessa toada, restaria evidente que uniformes não representariam um insumo, tanto que, para a sua dedução, foi necessária a sua enumeração pela legislação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Não vejo reparos a fazer nos exames de admissibilidade. Quanto às matérias admitidas, portanto, o recurso preenche as condições regimentais e, consequentemente, deve ser conhecido.

admitidas, portanto, o recurso preenche as condições regimentais e, cons
ser conhecido.

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 1988¹, 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 / SC², 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 1.246.317³, 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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/04/2010 por 2 Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado em 15/04/2010, e em 14/07/2016 por HENRIQUE PINHEIRO, julgado em 14/07/2016 por 3 Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 19/05/2015, S 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

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 nº 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/SC⁴, 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. EXPLICITAÇÃO 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 1.020.991⁵, 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.
Ministro SÉRGIO KUKINA, julgado em 09/04/2013. LÍLIO 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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 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. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

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. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

Nesse contexto, após analisar os fundamentos que orientaram os acórdãos, passei a considerar que não se pode fugir do conceito assentado nos atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, máxime quando se verifica que o legislador, quando pretendeu conferir créditos a bens que não seriam empregados diretamente no processo produtivo, tomou o cuidado de enumerá-los nos incisos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Note-se que, por ocasião da redação do voto-vencedor do Acórdão nº 9303-003.154, de 25/11/2014, este Conselheiro fez a seguinte observação:

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que, nesta matéria, já me manifestei de modo diverso do que faço agora, a exemplo do voto condutor do Acórdão nº 9303-01.040, de 23 de agosto de 2010. Naquela sentada, o entendimento era no sentido de que o legislador não quisera restringir o creditamento de PIS e de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial. Todavia, esse entendimento, que à época predominava no Superior Tribunal de Justiça, perdeu força e foi suplantado, pela nova orientação desse Tribunal, que passou a exigir, como condição para o creditamento dessas contribuições, que os insumos fossem empregados

Processo nº 10925.720046/2012-12
Acórdão n.º 9303-003.477

CSRF-T3
Fl. 2.063

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 9303-003.154⁶, 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

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

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 2004⁷, 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 artigo⁸, 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

⁷ 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, todos 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.

Documento assinado eletronicamente por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, em 25/07/2016, às 14:07:16.

⁸ § 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:

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

HENRIQUE PINHEIRO RAMOS, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

r 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.afx.”, “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 CTN⁹, 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 prevísse 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

⁹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito;

Autenticado 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

pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do ¹⁰art. 113 do CTN.

A seu turno, o ¹¹art. 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 ¹²art. 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.

¹⁰ 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.

¹¹ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹² 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

Impresso 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 ¹³Hermes ou a uma ¹⁴Pitonisa, 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.

¹³ 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.

¹⁴ 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 Píton, quer por ter estabelecido o seu oráculo em Delfos, cidade primitivamente chamada Píto. MOS, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

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 - PR¹⁵, 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";

¹⁵ 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 Lei nº 11.343-2006 e Lei nº 10.808/2001

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 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.

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,

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

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, 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 nº 9303-003.477

CSRF-T3
Fl. 2.073

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..."¹⁶. 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 404¹⁷ 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.

¹⁶ 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;

¹⁷ § 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 4.502/64¹⁸. 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 2008¹⁹:

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

¹⁸ 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;

¹⁹ 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. Confiram-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, 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 CARLOS ALVES RAMOS, Assinado

digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 po

r 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 ele 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEOZA PEREIRA, Assinado digitalmente em 15/07/2016 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

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados, compreendidos, entre os primeiros, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, são consumidos no processo de industrialização;

Ou seja, manteve-se a possibilidade de dedução do imposto pago sobre os produtos secundários, agora “apelidados” de produtos intermediários.

Ainda mais, sua redação irrestrita parece permitir que aí se incluíssem mesmo os produtos para uso e consumo e os constituintes de máquinas e equipamentos, visto que nem mesmo quanto a estes houve qualquer restrição. Tal largueza de conceitos, porém, não vinha sendo aceita pelo Fisco, o que suscitou diversos questionamentos ao Poder Judiciário quanto à abrangência do conceito de produtos intermediários.

Em diversos julgados proferidos, a partir de 1966, no âmbito do STF (RMS 19.625-GB, julgado em 20/6/1966, relator Ministro Victor Gomes; Recurso Extraordinário 18.661-PE, julgado pelo Pleno em 16/10/1968 sob relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro), firmou-se o entendimento de que a expressão poderia sim englobar produtos que fossem apenas consumidos no processo industrial, desde que cumpridos, porém, dois requisitos primordiais: que os produtos consumidos fossem essenciais e específicos à fabricação em questão (vide votos condutores das decisões mencionadas).

Pelo primeiro, requer-se que o processo produtivo não se possa completar na ausência daquele “produto intermediário”; pelo segundo, que não sejam eles de uso comum, indiscriminado a todo e qualquer processo industrial. Destarte, o primeiro requisito determinava a exclusão, entre outros, da energia elétrica usada para iluminação, ainda que do ambiente onde se realizasse a produção, que poderia perfeitamente prosseguir sem a sua presença (salvo, talvez, situações muito específicas de ausência completa de iluminação natural). Também dos combustíveis empregados para acionamento de máquinas e equipamentos (em que também se pode utilizar a eletricidade). Pelo segundo, afastou-se a aplicação ao desgaste de equipamentos físicos (depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos), componentes da estrutura física do estabelecimento, porque comuns a praticamente todo processo industrial.

Tentando, ao meu ver, dar aplicação a essas restrições impostas pelo Judiciário é que o Regulamento seguinte, baixado pelo Decreto 70.163/72, acresceu a necessidade de que o consumo se desse de forma “imediate e integral”, bem como incluiu a restrição aos bens integrantes do ativo permanente.

Suscitou, porém, novos questionamentos judiciais (Recurso Extraordinário ao STF nº 79.601-RS, de 1974, também relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro e, no extinto Tribunal Federal de Recursos, a Apelação Cível nº 44.781-SP, de 1978, relatada pelo Ministro Carlos Velloso). Em ambos, ratificaram os Tribunais

Superiores os critérios estabelecidos nos julgamentos anteriores, mesmo com a mudança de redação introduzida no Regulamento do Imposto.

Daí, 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 Judiciário²⁰.

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.

²⁰ 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 "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, 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, dúvida 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 primeiro 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, considereei 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

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

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg 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 vênha 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado 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

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar 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

créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

☐ 5 ☐ 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 ressaltar 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 Rosenberg 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 Cecconello - 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 Pôssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Substituto convocado), Vanessa Marini Cecconello (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

Ementa: ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2004, de 21/04/2004, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil). 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 TORRE
Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 Cecconello - 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 (função) 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, autuou 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 1º 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 cópias 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, da 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)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.208-2 de 24/08/2001

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 TORRE

III

Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 nº 10882.720555/2010-27
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 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 nºs 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 Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - 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 nº 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 nºs 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 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 nº **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 nºs 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 revendas 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 empresarial.

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 furtar 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 nº 64 - 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 acresce 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.

Vejam-se 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 nº. 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 COMPNEL 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 Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Processo nº 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, não se interpretam 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, independência 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, ágios 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 este 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 47.757/60, 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.

1. 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 saber, 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 às 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 EM ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO DEC. LEI 288/67. PRECEDENTES.

□ 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 141285/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/05/2011; REsp 817.847/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/02/2010; 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.

Confiram-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 FRANCA 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.

11

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.

10

(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

