



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

Processo nº 10111.000646/2010-73
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3302-002.931 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2015
Matéria IPI - Auto de Infração
Recorrente CENTER TRADING INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 10/01/2005, 14/01/2005, 18/01/2005, 30/01/2005, 31/01/2005, 16/03/2005, 22/03/2005, 01/04/2005, 08/04/2005

IPI. APLICAÇÃO DE MULTA DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. DATA DA INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O termo inicial do prazo quinquenal de decadência para impor penalidade de natureza administrativa e tributária, prevista na legislação do IPI, conta-se a partir da data da infração, nos termos do *caput* do art. 78 da Lei 4.502/1964.

AUTO DE INFRAÇÃO. CIÊNCIA APÓS O PRAZO QUINQUENAL DE DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO DIREITO DE IMPOR A PENALIDADE. CABIMENTO.

Na data da conclusão da autuação já havia se consumado o prazo decadência quinquenal extintivo do direito de exigir a penalidade aplicada, uma vez que as infrações foram cometidas no período compreendido entre 10 de janeiro a 8 de abril de 2005 e a ciência do auto de infração somente ocorreu no dia 5 (cinco) de julho de 2010.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, pelo reconhecimento da prejudicial de decadência. Vencido o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator, que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Fez sustentação oral: Dr. José Arnaldo da Fonseca Filho - OAB 7893 - DF

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Hécio Lafetá Reis, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo e Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, no valor de R\$ 1.589.872,50, a título de multa isolada pela emissão irregular de notas fiscais sem a efetiva saída das mercadorias.

A Fiscalização Federal relata que durante a Operação Pinóquio, foram apreendidas e lacradas, nas dependências da empresa Ahcor Importadora e Exportadora Ltda EPP, 09 (nove) caixas com diversos documentos relativos a importação, exportação e trânsitos aduaneiros. No ato da deslacrção, descobriu-se que os documentos encontrados não tinham relação com a empresa Ahcor, mas com a empresa Codesplan Comissária de Despachos Ltda e que, neles, havia menção à empresa Centerpharma Indústria e Comércio S/A, que, por conta disso, passou a ser investigada.

Descobriu-se que a empresa Centerpharma atuava como importador por conta e ordem de terceiros, sem, contudo, registrar tal prática em suas declarações de importação, e que utilizava de forma sistemática faturas comerciais com mesma numeração, quantitativo e descrição de produtos, mas de valores bastante inferiores aos identificados nas diversas vias encontradas dentro das caixas apreendidas pela Fiscalização em São Paulo.

Prosseguindo com as investigações, a Fiscalização elaborou um quadro demonstrativo, contendo dia e hora de desembarço das importação, dia e hora da saída do recinto alfandegado e dia e hora da saída da empresa Centerpharma. Esse quadro, contrastado com o percurso indicado nas notas fiscais emitidas pela empresa, que compreendia o trânsito entre São Paulo - Luziânia - São Paulo, comprovou que as notas fiscais de saída *eram emitidas próforma para o real adquirente oculto (CONESURR) uma vez que fica demonstrada a impossibilidade de que as mesmas tenham transitadas fisicamente pelo estoque da CENTERPHARMA em LUZIÂNIA/GO.*

E acrescenta que

A empresa confirmou por escrito que nunca realizou o transporte das mercadorias importadas até o seu estoque situado em LUZIANIA e muito menos no trecho LUZIANIA para São Paulo como informam as Notas Fiscais de entrada e de saída emitidas pela empresa CENTERPHARMA, o que corrobora com a evidência de que suas Notas Fiscais eram emitidas a fim de consubstanciar a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas na condição de contribuinte do IPI como equiparado a industrial, uma vez que a empresa fiscalizada destacava o IPI "na venda" (nota fiscal de saída) se colocando na condição de equiparada a industrial, sem agregar aos custos da importação qualquer outro ganho ou custo, permitindo assim que a empresa oculta contabilizasse tais notas fiscais e passasse a vender os produtos importados como se tivessem sido adquiridos de terceiros no mercado interno, agregando os valores como o lucro da operação, fugindo da tributação por força de sua ocultação como real adquirente dos produtos importados.

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 18

/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

Durante o ano de 2005 a empresa CENTERPHARMA registrou no sistema siscomex, em relação a presente apuração, um total de 36 (trinta e seis) declarações de importação que somaram o montante de \$ 310.324,70 (trezentos e dez mil e trezentos e vinte quatro dólares americanos e setenta centavos de dólares americanos) nas quais de forma repetida e sistemática se declarava como importador efetivo e como real adquirente, quando através dos documentos analisados conforme quadro demonstrativo anexo tais mercadorias se destinaram em sua totalidade as empresas CONESURR, adquirente da totalidade da mercadoria importada pela CENTERPHARMA, conforme consta das Notas Fiscais de Saída emitidas, inclusive em alguns casos, antes da realização do desembaraço aduaneiro e noutros casos antes da emissão da Nota Fiscal de entrada na empresa CENTERPHARMA.

(...)

Na impugnação ao lançamento fiscal, conforme consta do Relatório da decisão de primeira instância, o contribuinte apresenta as seguintes contestações.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE IMPOR PENALIDADES

Em sede de preliminar, antes mesmo de passar ao exame do mérito das autuações ora impugnadas, cumpre à Impugnante destacar que a penalidade exigida pelo auto de infração consubstanciado no presente feito está afetada pela decadência nos termos do art. 78 da Lei nº 4.502/64.

Como já se tratou de adiantar, o presente processo tem por objeto a imposição da multa prevista no art. 83, inciso II da Lei nº 4.502/62, em valor igual ao das notas fiscais emitidas e consideradas inidôneas pela fiscalização.

Ocorre que, para a imposição das penalidade acima descrita, o prazo decadencial de que dispõe a administração pública é de 5 (cinco) anos, contado da data de ocorrência da suposta infração.

9. Com efeito, o quinquênio decadencial está expressamente previsto no art. 78 da Lei nº 4.502/62. Confira-se:

"Art. 78. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração".

Conforme pode ser observado das fls. 03/07 dos presentes autos, as supostas infrações cometidas pela ora Impugnante teriam ocorrido no período compreendido entre 10 de janeiro e 8 de abril de 2005, deflagrando-se nessas datas o prazo de 5 (cinco) anos de que dispõem as autoridades administrativas para a imposição das penalidades supostamente cabíveis.

Considerando que referido prazo tem natureza decadencial e, como tal, não está sujeito a causas interruptivas ou suspensivas, é fato que, em 5 de julho de 2010, quando a Impugnante foi intimada da autuação compreendida nesse feito, já estava afetado pela decadência o direito de a administração pública impor as penalidades supostamente cabíveis.

A luz dos precedentes acima e diante do exposto, resta devidamente demonstrada a inexigibilidade dos valores exigidos pelos autos de infração ora combatidos, porque comprovadamente extinto o direito de a Administração

Tributária cobrar penalidades relativas a supostas infrações ocorridas há mais de 5 (cinco) anos.

DESPROPORCIONALIDADE DA PENALIDADE IMPOSTA

Na remota hipótese de ser superada a preliminar de decadência acima apresentada, a presente impugnação deverá ser provida para que seja reconhecida a desproporcionalidade da multa prevista no art. 83, inciso II da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

E sabido que a Administração Pública está submetida a diversos princípios, dentre os quais estão os da razoabilidade e da proporcionalidade. Por força desses imperativos, a Administração apenas deve praticar os atos necessários à consecução das finalidades a que visa alcançar, sob pena de serem considerados ilegais e, portanto, inválidos.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são verdadeiros limitadores da imposição de penalidades pecuniárias, sendo inadmissíveis as multas excessivamente onerosas e irrazoáveis, que não guardem proporção entre a gravidade da infração cometida e a punição cominada.

No caso específico dos autos, em determinadas importações, a Impugnante, por equívoco, acabou emitindo mais de uma nota fiscal para a mesma mercadoria, sendo certo que para o cálculo da multa regulamentar aplicada, a d. fiscalização tomou como base a soma dos valores constantes das notas fiscais erroneamente expedidas.

A Impugnante não nega que cometeu um erro na emissão das notas fiscais, contudo, não pode ser punida com a aplicação de multa calculada sobre os valores constantes de todas as notas expedidas equivocadamente, sobretudo porque sua conduta — simples emissão de notas fiscais — não acarretou qualquer prejuízo para a arrecadação fiscal.

Com efeito, a imposição de sanção em matéria tributária pressupõe tanto uma perda de arrecadação quanto um "ganho" fiscal por parte do infrator. Ausentes esses dois elementos, tal como se verifica no caso dos autos, não há que se falar em imposição de penalidade pecuniária, sob pena de violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Nesse ponto, é relevante notar que, se houve um ganho por parte da Impugnante, referido benefício não decorreu da conduta punida nesses autos, mas sim daquela discutida nos autos do Processo Administrativo nº 10111.000644/201084, em que se questiona a suposta ocorrência de subfaturamento e de irregularidades nas operações de importação.

Observe-se que, nos autos do referido processo foram impostas à Impugnante, da forma mais gravosa possível as penalidades previstas no art.83, inciso I da Lei nº 4502/64 e art.633, inciso I do Decreto nº 4.543/02 e no art.88 da MP nº 2.15835/01.

Com efeito, para imposição da multa devida em razão do suposto subfaturamento, o d. fiscal autuante considerou como base de cálculo a diferença entre as notas fiscais de maior e menor valor, sem sequer analisar cada situação individualmente considerada, a fim de verificar se o maior valor constante em nota fiscal correspondia, de fato, ao valor de mercado das mercadorias.

Nesse ponto, é relevante notar que a emissão de múltiplas notas fiscais para as mesmas mercadorias não decorreu de má-fé da Impugnante, mas sim de uma desorganização operacional.⁴ Tanto é assim que, em determinados casos, o valor do

subfaturamento indicado na "tabela de lançamento" era de R\$ 0,00 (DIs nºs 05/01053195, 05/01053209, 05/01052423, 05/01052431 e 05/0243210)! Portanto, considerar o valor total das notas fiscais erroneamente expedidas pela Impugnante para a aplicação da multa regulamentar não se mostra como critério razoável e tão pouco proporcional para dimensionar a suposta infração cometida.

Vale mais uma vez destacar que uma mesma infração não é mais ou menos grave, conforme o valor constante nas notas fiscais. Da forma como calculada, entretanto, a multa se revestiu de caráter verdadeiramente confiscatório, sem respaldo na Constituição e na jurisprudência do C. Supremo Tribunal Federal. A violação ao princípio da proporcionalidade fica ainda mais evidente pelo fato de a Impugnante estar sendo triplamente penalizada pelas supostas irregularidades cometidas nas importações por ela realizadas, tal como será a seguir demonstrado.

Quanto mais não fosse, a penalidade imposta à Impugnante violou também o princípio da razoabilidade. Observem, dignos julgadores, que a multa aplicada nesse feito atinge o montante de R\$ 1.589.872,50 (um milhão, quinhentos e oitenta e nove mil, oitocentos e setenta e dois reais e cinquenta centavos), representando quase 3 (três) vezes o valor da mercadoria importada!

Do ponto de vista econômico, seria menos oneroso à Impugnante que tivesse sido decretada a perda de perdimento das mercadorias importadas do que a penalidade imposta nesses autos. Não é razoável aceitar que a pena aplicada à Impugnante seja mais gravosa do que a pena mais severa prevista na legislação aduaneira!!!

Impositivo, nesse contexto, o reconhecimento da nulidade das autuações consubstanciadas no presente feito.

ILEGALIDADE DA CUMULAÇÃO DE MULTAS

Conforme já mencionado, o auto de infração ora impugnado foi lavrado para a exigência de multa regulamentar, prevista no art. 83, inciso II da Lei nº 4.502/64. Além disso, a Impugnante também foi autuada nos autos do Processo Administrativo nº 10111.000644/201084 para exigência de (i) multa regulamentar do IPI, prevista nos art. 83, inciso I da Lei nº 4.502/64 e (ii) multa de controle administrativo, prevista no art. 633, inciso I Decreto nº 4.543/02 e no art. 88 da Medida Provisória nº 2.15835/01.

Fato é que, como já se mencionou no tópico precedente, a conduta supostamente praticada pela Impugnante é uma só, não sendo admissível aceitar a imposição de múltiplas penalidades (multa regulamentar de IPI, multa de controle administrativo e outro tipo de multa regulamentar) em relação a um mesmo e único fato.

A imposição cumulada de multas, além de absolutamente ilegal, é contrária à jurisprudência do C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que reconhece a necessidade de se observar o princípio do non bis in idem.

Posto isso, à luz da manifesta ilegalidade da cumulação de multas impostas para punição de uma única conduta, tal como afirmam os precedentes acima colacionados, fica demonstrada, por mais uma razão, a manifesta nulidade das autuações aqui combatidas, que deverão ser integralmente canceladas, mediante acolhimento da presente impugnação.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 10/01/2005, 14/01/2005, 18/01/2005, 30/01/2005, 31/01/2005, 16/03/2005, 22/03/2005, 01/04/2005, 08/04/2005

IPI. EMISSÃO DE NOTA FISCAL SEM A SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. MULTA DO ART.490, INCISO II DO RIPI/2002.NEGÓCIO JURÍDICO OCORRIDO. NÃO CABIMENTO.

O inciso II do art.490 do RIPI/2002 não pune a simples inexistência de saída, mas pune a inexistência do negócio jurídico entre emitente e destinatário do documento fiscal cujo resultado prático é a ausência de movimentação física da mercadoria em decorrência do negócio celebrado, pelo simples motivo de que o negócio não aconteceu. Se o negócio jurídico tomou lugar, simplesmente não ocorre o tipo infracional.

Uma vez que tenha exonerado crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso.

Há uma prejudicial de decadência que precisa ser enfrentada.

Conforme assevera o contribuinte, por força dos disposto no artigo 78 da Lei 4.502/64, haveria decaído o direito da Fazenda de impor a penalidade em epígrafe, já que transcorridos mais de cinco anos entre a ciência do Auto de Infração e a emissão das notas fiscais sem a correspondente saída da mercadoria.

O texto legal que, na ótica da autuada, estabelece o prazo de decadência para imposição de penalidade é o que segue (Lei 4.502/64).

Art.78 O direito de impôr penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.

§ 1º O prazo estabelecido neste artigo interrompe-se por qualquer notificação ou exigência administrativa feita ao sujeito passivo, com referência ao imposto que tenham deixado de pagar ou à infração que haja cometido, recomeçado a correr a partir da data em que êste procedimento se tenha verificado.

§ 2º Não corre o prazo enquanto o processo de cobrança estiver pendente de decisão, inclusive nos casos de processos fiscais instaurados, ainda em fase de preparo ou de julgamento.

§ 3º A interrupção do prazo mencionado no parágrafo primeiro só poderá ocorrer uma vez.

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 18/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, é fato que o dispositivo legal arguido pela Parte não foi formalmente revogado. Encontra-se registrado no sítio do Planalto, exatamente conforme acima se lê no texto dele extraído¹.

Isto posto, é, contudo, necessário destacar que, embora não se tenha notícia da revogação formal da norma, a leitura do § 1º do art. 78, que, anote-se, também não foi formalmente revogado, denota a previsão de que o prazo de decadência do direito da Fazenda à imposição de penalidade seja interrompido. Essa possibilidade, como é de sabença, revela-se absolutamente incompatível com o que prescreve o Código Tributário Nacional, que contempla, apenas, a interrupção do prazo de prescrição, nunca de decadência.

A evidência da presença de uma disposição normativa que não foi expressamente revogada, mas que se demonstra inaplicável nos dias de hoje, conduz, a meu sentir, à necessária interpretação de que o disposto no artigo 78 da Lei 4.502/64, mesmo sem revogação expressa, tem condição de eficácia condicionada a sua adequação a todo o arcabouço normativo que lhe sucedeu e definiu premissas, critérios e procedimentos legais específicos para diversos institutos do Direito Tributário.

Neste sentido, como é de amplo conhecimento, o artigo 146 da Constituição Federal determinou que somente a Lei Complementar poderá estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente no que se refere (dentre outros) à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários².

É fato que deve ser admitida a interpretação de que a Lei 4.502/64, por ser anterior à Constituição Federal, teria sido recepcionada pela Carta Política e, nestas circunstâncias, promovida, ainda que apenas neste particular, ao *status* de Lei Complementar. Contudo, no caso do IPI, diferentemente do que se observa nas infrações de natureza aduaneira, não foi essa a interpretação dada por ocasião da regulamentação do Imposto.

O que quero dizer é que, na dúvida, pesa o fato de, no caso de infrações aduaneiras, o próprio Poder Executivo, ao editar o Regulamento Aduaneiro, ter considerado válida a regra prevista no Decreto-lei 37/66 para contagem do prazo decadencial no caso de imposição de penalidade, inserindo no Decreto de regulamentação a regra dos cinco anos contados da infração. Desta forma, diferentemente do que se observa para as infrações previstas no Regulamento do IPI, para infrações de natureza aduaneira há disposição legal, de

¹ <http://www4.planalto.gov.br/legislacao>

² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

observação obrigatória pelos membros deste Colegiado, interpretando que o critério definido no Decreto-lei 37/66 deve ser aplicado. Na ausência dessa definição, cabe ao operador do direito firmar seu entendimento acerca revogação tácita ou não de disposições legais que aparentemente não se harmonizam com as regras introduzidas pelas leis que, depois delas, modificaram substancialmente a estrutura normativa no âmbito tributário.

Por conta destas particularidades, e, ainda mais, considerando o que definido na Súmula Vinculante nº 08³, do Supremo Tribunal Federal, me inclino pelo entendimento de que somente Lei Complementar pode estabelecer prazo de decadência, condição de que não se reveste a Lei 4.502/64; ainda mais por ter sido essa a interpretação empregada pelo Poder Executivo no processo de regulamentação do IPI.

E também não podem ser acolhidos os argumentos de que as multas são desproporcionais, abusivas ou que não poderiam ser cumuladas.

Como a ninguém é dado desconhecer, falece competência a este Tribunal Administrativo para deixar de aplicar dispositivo legal formalmente válido sob pretexto de suposta violação constitucional ou de princípios nela resguardados. Uma vez que exista previsão legal para aplicação das multas impostas e, por outro lado, inexistir disposição que vede a cumulação das penalidades, correto o procedimento adotado pela Fiscalização Federal e inócua a reclamação do contribuinte fundamentada em tais alegações.

Passo ao mérito.

A questão posta cinge-se a decidir sobre a ocorrência da infração por emissão de nota fiscal sem a efetiva saída da mercadoria, conforme estabelece o artigo 490 do, inciso II, do RIPI/02. Segue o texto legal com grifos acrescidos.

Art. 490. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º):

I - (...)

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º).

(...)

O auto de infração dá conta de que a Centerpharma emitia notas fiscais de entrada e de saída, em vendas à empresa Conesurr. Mediante elaboração de um quadro demonstrativo, com dia e hora de desembaraço, de saída do recinto alfandegado e de saída da empresa Centerpharma, percorrendo o trecho São Paulo/Luziânia/São Paulo, restou comprovada impossibilidade de que as mercadorias tenham transitadas fisicamente pelo estoque da Centerpharma em Luziânia/GO. Ainda mais, o fato nem é contestado pela autuada, que confirmou por escrito que nunca realizou o transporte das mercadorias importadas até o

³ Súmula Vinculante nº 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

seu estoque situado em Luziânia e muito menos no trecho Luziânia para São Paulo, como informavam as notas fiscais de entrada e de saída emitidas.

Ou seja, é fato incontroverso nos autos que a nota fiscal de saída emitida pela Centerpharma em Luziânia não correspondeu a efetiva saída, do estabelecimento, do produto nela descrito. O negócio existiu, o produto foi remetido ao adquirente, mas as notas fiscais objeto da lide não deram cobertura ao trânsito que efetivamente ocorreu e nem retrataram operação real praticada pelo estabelecimento autuado.

Ainda assim, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, deu provimento à impugnação. Em linhas gerais, baseou-se nos seguintes fundamentos.

A exegese do citado inciso II não é das mais simples. Tomo por um começo a análise da seguinte sentença do texto legal: “os que emitirem (...) nota fiscal que não corresponda à saída efetiva de produto nela descrito, do estabelecimento emitente...”

Duas são as possibilidades de interpretação: pode-se dizer que a punição centra-se na falta de movimentação física das mercadorias descritas na nota fiscal, independentemente de quaisquer outros fatores; ou também pode-se dizer que a penalidade está condicionada à inexistência de qualquer negócio jurídico que atue como motivador da emissão da nota fiscal e, por conseqüência, da saída das mercadorias. No primeiro caso pune-se por inexistência de circunstância material concreta (falta de circulação das mercadorias descritas na NF); já no segundo, pune-se por inexistência de circunstância jurídica motivadora da emissão do documento fiscal.

A meu sentir, a conduta reprovável é a inexistência de saída das mercadorias como decorrência da ausência de ato de comércio que nelas – nas mercadorias tenha sua motivação material. A punição seria então advinda da não saída pela não existência de negócio jurídico lastreado no bem físico descrito na nota fiscal.

(...)

Como já se disse à exaustão em parágrafos anteriores, o fato formador do tipo infracional de tal multa prende-se à inexistência de mercancia entre aqueles identificados nas notas fiscais (emitente e destinatário). Isto é, não há qualquer ação mercantil entre o emitente e o destinatário; não há, em suma, qualquer mercadoria sendo transacionada na operação falsamente descrita no documento fiscal.

E este é o ponto. A ótica de quem deseja verificar a ocorrência do tipo não pode estar na formatação da operação, mas sim na pesquisa pura e simples da intenção de realizar um negócio que implique a transferência de domínio de mercadorias ou produtos.

No caso da fraude descrita, há sim falsidade ideológica na emissão das notas fiscais, porém a falsidade está presa à formatação jurídica do negócio, e não à sua existência. Emitir uma nota fiscal de simples revenda quando a operação descrita deveria ser venda à ordem é falsear o perfil jurídico de algo existente, e não dar por existente algo que nunca existiu. Se “A” transaciona com “B” por conta e ordem e emite nota fiscal como se simples revenda fosse, oculta restou a real natureza do negócio, mas o negócio tomou lugar como ato de comércio que se aperfeiçoou com a tradição da mercadoria.

(...)

É incontestável a declaração do Fisco no sentido de que houve em todos os momentos, na trama descrita, a prática da mercancia, porém sob um manto jurídico distanciado da operação posta em movimento. Entre o importador e o real adquirente houve fechamento do ato negocial expresso nas DIs e na descrição das notas fiscais de saída. Houve sim compra e venda. A forma dada à transação é que foi diversa da descrita.

Permito-me afirmar que a linha de raciocínio do i. Julgador de primeira instância é perfeitamente compreensível e muito consistente. Se bem entendi a lógica defendida, a pena em questão não é destinada àqueles que, por quaisquer razões outras, que não a ausência da relação negocial em si, deixam de dar saída às mercadorias especificadas nas notas fiscais. Se o negócio existiu e foi tão somente executado de uma maneira diferente, ainda que mediante fraude, não caberia aplicação da multa.

Compreendidas as razões de decidir da instância *a quo*, registro que há questões que não consigo transpor e que, por isso, me impedem de concordar com o entendimento proposto.

Em primeiro lugar, a penalidade, tal como especificada em Lei, não faz qualquer referência ao negócio jurídico que dá azo à emissão da nota fiscal de saída da mercadoria, mas, exclusivamente, à emissão de nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente. Segundo me parece, interpretar que a penalidade somente se aplica nos casos em que não se tenha estabelecido uma relação negocial que corresponda à operação amparada na nota fiscal, é incluir no texto legal uma condição ou requisito não especificado em lei.

Depois, a premissa que, segundo depreendo do Voto, alicerça esse entendimento é também a de que a simples ausência de movimentação física do bem nos exatos termos em que foi declarada não desqualifica o ato, que existiu, embora tenha tido o seu perfil jurídico falseado. Contudo, o problema, a meu sentir, é que a falsidade de que aqui se fala não está, simplesmente, na informação de que “A” transacionou com “B” por conta e ordem e emitiu nota fiscal como se simples revenda fosse, mas na flagrante utilização do documento fiscal para dar a impressão de que uma operação, economicamente vantajosa para as partes, estava ocorrendo. Em outras palavras, não enxergo o fato sob a ótica ampla de um negócio no qual a saída das mercadorias efetivamente ocorreu, mas apenas em circunstâncias diferentes daquelas que foram reveladas. Enxergo, sim, de forma focada e restrita, a emissão indevida de nota fiscal de saída por estabelecimento, que não deu saída às mercadorias, com o objetivo de valer-se dessa prática específica (emissão de nota fiscal sem saída de mercadoria) para obtenção de benefícios ilícitos.

A meu sentir, a ilicitude de que aqui se trata é tão nociva quanto o foram as vantagens citadas na decisão recorrida obtidas pelas *Trading Companies*⁴, apresentadas no Voto como um exemplo de operação ilegal que enseja a aplicação da multa controvertida nos autos.

⁴ O Relator do processo menciona no Voto.

"Esta Turma já enfrentou caso de tal natureza, quando várias notas fiscais foram emitidas consignando suposta venda de comerciante/industrial para uma trading company. As verificações realizadas pela fiscalização mostraram a inexistência de animus comercial entre o industrial e a trading, tendo em vista tratar-se de fraude caracterizada pela simulação de operação não havida, viabilizadora de vendas sem nota no mercado interno. Inexistência de ajuste mercantil perfeitamente configurado como fato típico da penalidade em comento."

Finalmente, acrescento duas questões de natureza jurídica nas quais também apoio meu entendimento sobre o assunto.

No que se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados, impera o princípio da autonomia dos estabelecimentos. É como se cada estabelecimento empresarial fosse uma pessoa jurídica independente, desvinculada das demais. E, de fato, de grande importância que se observe que a infração especificada em Lei não se refere à saída da mercadoria da empresa, mas do estabelecimento emitente da nota fiscal.

Quer dizer que pouco importa que a operação tenha de fato ocorrido só que entre estabelecimentos diferentes. Necessariamente, a saída da mercadoria deve ocorrer do estabelecimento que emitiu a nota fiscal.

Finalmente, em complementação a tudo isso, necessário lembrar que no Direito Tributário e, ainda mais, na parte dedicada à definição de infrações e penalidades, é soberano o princípio da tipicidade cerrada. Como ficou claro desde o começo do vertente Voto, há perfeita subsunção dos fatos à norma.

VOTO por dar provimento ao Recurso de Ofício.

Sala de Sessões, 10 de dezembro de 2015.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Em relação ao judicioso e bem fundamentado voto do Relator, a discordância deste Redator cinge-se à questão atinente à aplicação, ao caso em tela, da regra de contagem do prazo decadencial, estabelecida no *caput* do art. 78 da Lei 4.502/1964, que tem a seguinte redação, *in verbis*:

*Art. 78 O direito de impôr penalidade extingue-se em cinco anos,
contados da data da infração.*

[...] (grifos não originais)

Baseado no disposto no Súmula Vinculante nº 8 e tendo em conta que o referido preceito legal não foi reproduzido no Regulamento do IPI, o nobre Relator manifestou o entendimento de que o referido preceito legal fora tacitamente revogado pelas disposições posteriores do CTN sobre a matéria.

Com efeito, no caso de lançamento de ofício, o art. 173, I, do CTN, fixa como termo inicial de contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, diferentemente da regra de contagem instituída no art. 78 em comento, que fixou como termo *a quo* do prazo decadencial a data do cometimento da infração.

Em torno da questão existe ampla controvérsia no âmbito da doutrina e da jurisprudência judicial e administrativa, inclusive no âmbito da jurisprudência administrativa há decisões divergentes no âmbito da primeira instância de julgamento e no âmbito deste Conselho, conforme noticia os excertos da Solução Consulta Interna (SCI) da Cosit 32/2013, a seguir transcritos:

4. Disse não haver posição majoritária na jurisprudência administrativa de primeira instância. Transcreveu excertos de dois acórdãos da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Fortaleza-CE que sustentam ser aplicável às multas relacionadas ao controle administrativo das importações o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, a indicar que aquela Corte entende ser tributária sua natureza jurídica. Anotou porém que na DRJ de Florianópolis, em duas decisões que colacionou, prevalece o entendimento de que a imposição de tais multas obedece ao prazo decadencial previsto nos arts. 78 da Lei nº 4.502, de 1964, e 139 do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

5. Citou, por fim, três decisões administrativas de segunda instância, nas quais o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) firmou entendimento de que “o prazo decadencial para o lançamento da multa administrativa de controle das importações é de cinco anos contados da data da infração”, em conformidade com o art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964. Negando a natureza tributária da referida multa, disse o CARF não ser aplicável à espécie o art. 173 do CTN, que se reserva ao “crédito tributário em sentido estrito”.

Para dirimir a controvérsia interna, a referida SCI apresentou, a título de conclusão, o seguinte entendimento sobre a matéria, *ipsis litteris*:

28.1 o prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de 5 (cinco) anos, contado da data da infração, por força do art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964, e do art. 139 do DecretoLei nº 37, de 1966.

Da leitura do excerto transcrito, extrai-se que a própria Administração tributária reconheceu que o art. 78 da Lei 4.502/1964 encontra-se vigente, logo, a regra de contagem do prazo decadencial, nele estabelecido, deve ser aplicada, porém, restrita às penalidade de natureza híbrida, ou seja, às penalidades de natureza administrativa e tributária, a exemplo das multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações, conforme explicitado nos relevantes excertos extraídos da referida SCI, que seguem transcritos:

18. A natureza administrativa da multa aplicada pela importação irregular condiz com sua finalidade de reprimir ações prejudiciais ao controle das importações, mas não afasta o interesse tributário nessas importações, pois, do controle destas, depende a arrecadação tributária do setor. Diz-se, portanto, com mais precisão, **tratar-se de natureza híbrida a das multas relacionadas ao controle das importações.**

19. O controle aduaneiro envolve diversas atividades-meio cuja realização interessa à Administração Tributária. Se não realizadas, afeta tanto o controle aduaneiro quanto a arrecadação tributária (essa também com um objetivo de controle aduaneiro), e faz incidir a multa prevista no art. 83 da

Lei nº 4.502. *As atividades-meio e a atividade principal (de controle aduaneiro) têm a mesma natureza administrativa e, portanto, confundem-se. O interesse tributário no controle aduaneiro atribui àquela multa uma natureza híbrida (administrativo-tributária).*

Portanto, a conclusão exarada na referida SCI deixa claro que a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial estabelecido no referido preceito legal aplica-se apenas às multas de natureza híbrida (administrativo-tributária, a exemplo da multa do controle aduaneiro das importações prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/1964.

Noutro giro, no que tange às penalidades de natureza estritamente tributária, caracterizadas por descumprimento de obrigação acessória, definida no art. 113 do CTN, a referida SCI deixa claro que a regra de contagem do prazo decadencial é a que se encontra definida no art. 173, I, do CTN, em que o termo *a quo* é definido a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Para mais detalhes, veja os pertinentes argumentos aduzidos trechos da referida SCI, que seguem transcritos:

*14. O art. 4º do CTN diz que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”. E o art. 113 diz que “a obrigação tributária é principal ou acessória”. O objeto da obrigação principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e o da acessória são as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, prestadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, §§ 1º e 2º). Dessas disposições pode-se extrair a convicção de que, se o tributo e a penalidade pecuniária se relacionam ao mesmo fato (fato que gerou a obrigação de pagar tributo), então a natureza jurídica de ambos é tributária **stricto sensu**.*

15. A lei descreve uma situação hipotética como suscetível de gerar obrigação tributária para aquele que dá causa ao fato ali previsto. A obrigação que se sobressai é a principal, isto é, a de pagar tributo ou penalidade, mas há prestações positivas ou negativas a cargo do sujeito passivo que “permeiam” e “preparam” o cumprimento da obrigação principal, evidenciando a natureza única que reveste as duas obrigações. Não há dúvida quanto à natureza jurídica tributária de ambas, que é precisamente a mesma do tributo e da multa ou penalidade cuja imposição teve como causa o descumprimento de obrigação acessória.

Esse também é o entendimento deste Redator. E com base nesse entendimento, a título de exemplo, podem ser citadas como sujeitas as regras de contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, dentre outras, as multas instituídas no art. 44 da Lei 9.430/1996 e no art. 80 da Lei 4.502/1964.

Entretanto, no caso em tela, a multa aplicada encontra-se tipificada no art. 83, II, da Lei 4.502/1964, que tem o seguinte teor, *in verbis*:

Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: (Vide Decreto-Lei nº 326, de 1967)

[...]

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do impôsto e ainda que a nota se refira a produto isento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

[...]

No entendimento deste Relator, assim como a infração tipificada no art. 83, I, da Lei 4.502/1964, a infração descrita no transcrito inciso II, indubitavelmente, também ostenta a citada natureza híbrida, ou seja, ela também tem natureza administrativa e tributária. Com efeito, a obrigação acessória estabelecida na legislação do IPI, que obriga de emissão de nota fiscal tem por objetivo a proteção do interesse da arrecadação ou da fiscalização do IPI, conforme estabelecido no art. 113, § 2º, do CTN. Por conseguinte, o descumprimento deste tipo de obrigação, os preceitos da Lei 4.502/1964 impõem as respectivas penalidades de natureza tributária, que estão sujeitas a regra de contagem do prazo decadencial, fixadas no art. 173, I, do CTN.

De outro modo, diferentemente das obrigações natureza acessória, a conduta infracional, definida no art. 83, II, da Lei 4.502/1964, certamente, não tem por finalidade a proteção do interesse da arrecadação ou da fiscalização do IPI, ao contrário, trata-se de conduta de natureza fraudulenta, que uma vez cometida acarreta graves prejuízos e efeitos nocivos à arrecadação e fiscalização do referido imposto, razão pela qual ela é sancionada com elevada penalidade de 100% (cem por cento) do valor da operação.

Dessa forma, pelos mesmos fundamentos aduzidos em relação à imposição da penalidade destinada a sancionar a infração do art. 83, I, da Lei 4.502/1964, a regra de contagem do prazo decadencial estabelecido no *caput* do art. 78 da Lei 4.502/1964 também se aplica à exigência da penalidade decorrente do cometimento da infração tipificada no art. 83, II, da Lei 4.502/1964.

Assim, como as infrações objeto da autuação em apreço foram cometidas no período compreendido entre 10 de janeiro a 8 de abril de 2005, logo, em 5 de julho de 2010, data em que a autuada foi cientificada da conclusão do questionado auto de infração, já havia se consumado o prazo decadencial extintivo do direito de exigir a penalidade em questão.

Por todo o exposto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento