



<b>Processo nº</b>	10530.726067/2020-95
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-011.266 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de outubro de 2023
<b>Recorrente</b>	MK ELETRODOMESTICOS MONDIAL S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

**IPI. INCIDÊNCIA. SAÍDAS DE PRODUTOS. BONIFICAÇÕES DESVINCULADAS DE VENDAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS.**

Nos termos do art. 2º, II e §2º e do art. 14 da Lei nº 4.502/64, o IPI é devido na saída do estabelecimento produtor, independentemente da onerosidade da operação. Os descontos incondicionais, cuja inclusão na base de cálculo do IPI foi afastada pelo STF no RE nº 567.935, são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

**IPI. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.** A qualificação da multa de ofício somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude e os limites da sua aplicação, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

**RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.**

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN, demonstrado o elemento doloso pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) excluir a responsabilidade pessoal dos diretores acionistas Alberto Baggiani e Giovanni Marins Cardoso, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento, e (ii) excluir a qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Márcio Robson Costa, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira– Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da Delegacia Regional de Julgamento que julgou improcedente Impugnação apresentada pelo contribuinte. Por bem relatar os fatos reproduzo o relatório da DRJ:

Consoante relatório (fls. 218/29), o fisco identificou que o contribuinte em epígrafe promoveu retificações das Declarações de Créditos e Débitos Tributários Federais - DCTF dos anos de 2015 e 2016, com reduções dos débitos de IPI, da matriz e da filial /0002-21.

Relata que a escrita contábil do referido período permaneceu inalterada e em identidade com os valores declarados originariamente pelo contribuinte supracitado.

Instada, durante a ação fiscal, a esclarecer as origens das referidas retificações, conforme Termo de Intimação respectivo (fl. 3/5), a empresa, segundo a auditoria fiscal, alegou que se tratava de inclusões indevidas de Notas Fiscais –NF de saída, com destaque de IPI, em operações de bonificação (CFOP 5910 – remessa em bonificação, doação ou brinde e 6910 – remessa interestadual em bonificação, doação ou brinde).

Por seu turno, a fiscalização entendeu inexistente qualquer amparo legal para não incidência do IPI sobre referidas saídas, salientando a ausência de quaisquer descontos especificados nas NF em questão.

Constituiu, assim, o presente crédito para a cobrança do mencionado tributo sobre referidas saídas, consoante demonstrativos de fls. 233/4.

Foi, também, aplicada multa qualificada, por sonegação, nos termos do art. 557 do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto 7.212/2010, c/c art. 80, caput e § 6º da Lei 4.502/64.

Ainda, a auditoria da RFB responsabilizou solidariamente com o contribuinte os sócios diretores Alberto Baggiani – CPF 576.799.758-68 e Giovanni Marins Cardoso – CPF 371.336.679-91, com fulcro no art. 135, III, por infração à lei, dada a prestação de informações falsas, em DCTF retificadoras, dissonantes da escrita contábil, tendentes a retardar o conhecimento pelo Fisco do tributo efetivamente devido no período.

O crédito totalizou o montante de R\$ 3.786.030,06 (três milhões, setecentos e oitenta e seis mil, trinta reais e seis centavos). Cientificados do lançamento, em 6/4/2020 (o contribuinte, fl. 252), em 9/4/2020 (Alberto Baggiani, fl. 256) e 13/4/2020 (Giovanni Marins Cardoso, fl. 257), os sujeitos passivos manejaram, em 5/5/2020, impugnação conjunta (fls. 265/289), ocasião em que alegaram, em síntese:

> Preliminarmente:

I – suspensão de exigibilidade por tempestividade da impugnação;

II – ilegitimidade passiva dos sócios administradores, porque:

a) não demonstrada a prática de ato ilícito, infração à lei, excesso de poder ou violação ao contrato social ou estatuto;

b) a legislação pátria autoriza a empresa a promover retificações em suas DCTF, não havendo que se falar em infração à lei;

> No mérito:

III- as saídas em questão não são tributáveis pelo IPI, configurando-se bonificações, ou seja, fornecimento de produtos em maior quantidade que o adquirido pelo comprador, sem cobranças futuras, com redução do preço médio de cada produto, sem redução do preço do negócio;

IV – o STF, por meio do RE 567.935, declarou inconstitucional o § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64, resultando na exclusão da base de cálculo do IPI dos descontos promocionais, descontos para pagamentos à vista ou quaisquer outros abatimentos não dependentes de evento futuro ou incerto, tendo sido, inclusive, editada a Resolução do Senado Federal nº 1/2017 que suspendeu a execução do retrocitado comando legal e ainda a Solução de Consulta COSIT nº 266/2019;

V – as bonificações estão relacionadas às operações de venda e desvinculadas de eventos futuros e não precisam estar na mesma NF de venda;

VI – descabimento da qualificadora da multa, já que não restou demonstrado o dolo do sujeito passivo, tratando-se de mera presunção.

Juntados à impugnação: procuração e documentos de identificação dos mandantes e mandatários (fls. 290/315); acórdão RE 567.925/SC (fls. 316/42); planilhas Excel com as vendas em discussão (arquivos não paginados); Solução de Consulta nº 266 /2019 – COSIT (fl. 344/354).

É o que há a relatar.

A impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

**BONIFICAÇÕES. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA**

A inexistência de registro pelo contribuinte da ocorrência de alegadas bonificações, nas Notas Fiscais de saída de produtos industrializados, autorizam a cobrança integral do IPI nas destacadadas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

**SÓCIOS ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CABIMENTO.**

A atuação de gerentes/administradores ao arrepio da lei atrai a responsabilização do agente sobre o crédito tributário decorrente da situação verificada.

O Recurso voluntário de fls. 386 a 415 foi apresentado em nome da pessoa jurídica e dos sócios, no qual foi abordado os seguintes tópicos:

**II – PRELIMINARMENTE – DA IMPOSSIBILIDADE DE DIRECIONAMENTO À PESSOA FÍSICA DO SÓCIO E ADMINISTRADOR****III - DO MÉRITO****III. A) DA REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES DA EMPRESA AUTUADA****III.B) DA MULTA QUALIFICADA**

Por fim, o contribuinte aduziu os seguintes pedidos:

**IV. DO PEDIDO**

Face ao exposto, requer seja recebido e processado o presente Recurso Voluntário, acatando-se os argumentos consignados e, consequentemente, DANDO PROVIMENTO para:

- i) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;
- ii) preliminarmente, seja reconhecida a ilegitimidade passiva dos sócios ALBERTO BAGGIANI E GIOVANNI MARINS CARDOSO, e, consequentemente, declarada a nulidade da autuação em face dos sócios administradores;
- iii) caso não seja acolhida a preliminar de nulidade suscitada, no mérito, seja julgado improcedente o auto de infração, a fim de cancelar integralmente o débito ora exigido, tendo em vista que as bonificações não compõem a base de cálculo do IPI;
- iv) subsidiariamente, caso não atendidos os pedidos anteriores, requer a desqualificação da multa de ofício.

Sendo estes os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A suspenção da exigibilidade do crédito tributário decorre de lei, estando prevista no artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, não sendo necessária à sua requisição.

A preliminar arguida trata da legitimidade dos sócios para responder de forma solidárias pelas infrações apuradas pela fiscalização, logo, inicialmente deve ser julgado o mérito das infrações para posteriormente julgar a eventual responsabilização da solidária. Nesse sentido a preliminar se confunde com o próprio mérito e por essa razão será tratada oportunamente.

**Das alegações de regularidade das operações da empresa autuada – bonificação.**

Conforme já relatado, o auto de infração trata de cobrança de IPI não recolhido sobre saídas de produtos, que segundo as alegações do contribuinte, tratam-se de operações de descontos incondicionais na sua essência, utilizando-se da forma de bonificação através dos CFOPs 5910 – remessa em bonificação, doação ou brinde e 6910 – remessa interestadual em bonificação, doação ou brinde, nas Notas Fiscais de Saídas.

A fiscalização consolidou seu entendimento, a partir da própria narrativa do contribuinte, que alega não se tratar de desconto incondicional, mas sim de bonificação como ato de concessão de produtos, o que fica claro em diversos excertos trazido pela ora recorrente, e assim vir a se credenciar da dedução do valor respectivo desta operação ancorando-se na jurisprudência pacífica acerca **especificamente** do “Desconto Incondicional”, inclusive, em um dos excertos diz: “...não pode des caracterizar a bonificação claramente concedida com efeito de desconto incondicional”.

O relatório fiscal de fls. 218 a 229 explica:

## II.2) DAS RETIFICAÇÕES DE DCTF

Na resposta prestada ao fisco o contribuinte justifica a retificação das DCTF's, reduzindo o valor do IPI devido anteriormente declarado em razão da inclusão indevida de notas fiscais de saída cujas operações foram de BONIFICAÇÃO (CFOP's 5910 e 6910). Entendeu o contribuinte que o IPI destacado nestas notas não era devido, defendendo sua faculdade de apresentar DCTF's retificadoras, conforme prevê o artigo 9º, §1º da IN RFB nº 1.599/2015. Cita ainda a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de Recurso Extraordinário nº 567.935, de 04/09/2014, que declarou inconstitucional o §2º do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/89. E que, em decorrência da decisão do STF, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou a NOTA PGFN nº 492/2015, que vincula as ações da Receita Federal ao que nela está escrito, assim como o Senado Federal, que na mesma toada, editou a Resolução nº 01/2017. Abaixo está o artigo objeto da lide:

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

(...)

II - Quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 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.

§ 2º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

Na sua argumentação, o contribuinte pretende confundir o fisco tentando comparar as operações de venda com DESCONTOS INCONDICIONAIS com operações de BONIFICAÇÃO. Uma coisa nada tem a ver com a outra!!!

A citada Resolução do Senado Federal de **08/03/2017** é bastante clara, aplicando-se a suspensão do §2º do art. 14 da Lei nº 4.502/1964 com relação APENAS AOS DESCONTOS INCONDICIONAIS, conforme abaixo transscrito:

Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação conferida pelo art. 15 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, declarado inconstitucional por

decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 567.935, **apenas quanto à previsão de inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).**

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação. (grifo nosso).

O § 2º do artigo 14 da Lei 4.502/64 é regulamentado pelo § 3º do artigo 190 do Decreto 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI). É certo que a decisão do STF teve repercussão geral, mas estritamente aos casos de DESCONTOS INCONDICIONAIS, como cristalino está na síntese da decisão, abaixo transcrita. O presente caso, da MK, é o de venda com BONIFICAÇÃO, sem nenhum destaque de renúncia de valor de venda na nota fiscal. Abaixo a síntese da decisão do STF:

#### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 567.935 SANTA CATARINA

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. MARCO AURÉLIO</b>
<b>RECTE.(S)</b>	<b>: UNIÃO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL</b>
<b>RECDO.(A/S)</b>	<b>: ADLIN PLÁSTICOS LTDA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: ROSANGELA PATRICIA DE CARVALHO VAN LINSCHOTEN</b>

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE.** Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

Os **DESCONTOS INCONDICIONAIS** são considerados parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição. Neste caso, o valor do desconto não é recebido pelo vendedor, em nenhuma hipótese. Já os **DESCONTOS CONDICIONAIS** são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Como se vê, a retificação das DCTF's em decorrência da exclusão das vendas bonificadas da base de cálculo do IPI é indevida, uma vez que estas vendas compõem a base de cálculo do imposto.

**Ainda que se pudesse discutir a exclusão da base de cálculo do IPI relativamente à dedução pleiteada, apenas por hipótese, não há na contabilidade ou na escrituração fiscal do contribuinte qualquer prova de que houve renúncia destas receitas. Portanto, a parcela da venda supostamente atribuída a BONIFICAÇÃO integra a base de cálculo do IPI. (Grifos Meus)**

Frise-se que a suposta BONIFICAÇÃO alegada é mera LIBERALIDADE do vendedor, que decide, como admite o contribuinte, conceder espécie de “brinde” ao comprador, já que entrega uma maior quantidade de produtos pelo mesmo preço de venda total que custaria a entrega de uma quantidade menor. O preço médio de venda, portanto, é reduzido. Mas o valor é efetivamente recebido, caso completamente diferente do valor do desconto incondicional, destacado na nota, que representa parcela não recebida na operação.

**A alegação do contribuinte de que as vendas bonificadas não geram reembolso por parte do adquirente não lhe autoriza a deixar de recolher o IPI incidente na saída do produto do estabelecimento industrial, por total falta de previsão legal. NÃO CABE AO CONTRIBUINTE APLICAR A ANALOGIA às matrizes legais, já que esta é uma prerrogativa do Poder Judiciário. Muito menos cabe ao fisco, acatar tais alegações, que não encontram nenhuma base legal. (Grifos Meus)**

A concessão de brindes, doações ou benesses a terceiros também está prevista no RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), que rege o Imposto de Renda. São despesas indedutíveis na apuração do imposto, já que se referem a liberalidades do contribuinte.

(...)

No que tange a comprovação dos descontos em notas fiscais, sendo esse um ponto relevante da lide, a fiscalização demonstrou que:

No tocante às notas fiscais de saída listadas pelo contribuinte em sua resposta ao TIPF, base par a redução do débito de IPI, a título exemplificativo se ilustra a primeira da lista, de venda para a ELETROZEMA, de 49 peças de VENTIL, num total de R\$ 2.195,20, CFOP 6910, IPI a recolher de R\$ 329,28, valor total da nota R\$ 2.524,48. A nota citada, de número de chave nº 29160107666567000140550010005498501005498505, emitida dia 06/01/2016, retrata a inexistência qualquer DESCONTO CONCEDIDO ao cliente. A nota completa em PDF foi acostada aos autos, no seu inteiro teor.

Chave de Acesso	Número	Versão XML
2916 0107 6665 6700 0140 5500 1000 5498 5010 0549 8505	549850	3.10

NFe Emitente Destinatário Produtos e Serviços Totais Transporte Cobrança Informações Adicionais

**Dados da NF-e**

Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data/Hora de Saída ou da Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	549850	06/01/2016 15:32:28-02:00	06/01/2016 15:32:28-02:00	2.524,48

**Emitente**

CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
07.666.567/0001-40	MK ELETRODOMESTICOS MONDIAL SA	067475400	BA

**Destinatário**

CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
26.404.731/0430-81	ELETROZEMA	0020221541225	MG
Destino da operação	Consumidor final	Presença do Comprador	
2 - Operação Interestadual	I - Normal	9 - Operação não presencial (outros)	

**EXEMPLO DE NOTA FISCAL - EXCLUSÃO POR CFOP 6910**

Dados Gerais			
Chave de Acesso		Número	Versão XML
2916 0107 6665 6700 0140 5500 1000 5498 5010 0549 8505	549850	3.10	
NFe Emitente Destinatário Produtos e Serviços <b>Totais</b> Transporte Cobrança Informações Adicionais			
<b>Totais</b>			
ICMS			
Base de Cálculo ICMS	Valor do ICMS	Valor do ICMS Desonerado	Valor Total do FCP
2.195,20	263,42	0,00	
Valor Total ICMS FCP	Valor Total ICMS Interestadual UF Destino	Valor Total ICMS Interestadual UF Rem.	Base de Cálculo ICMS ST
			0,00
Valor ICMS Substituição	Valor Total do FCP retido por ST	Valor Total do FCP retido anteriormente por ST	Valor Total dos Produtos
0,00			2.195,20
Valor do Frete	Valor do Seguro	Valor Total dos Descartos	Valor Total do II
0,00	0,00	0,00	0,00
Valor Total do IPI	Valor Total do IPI Devolvido	Valor do PIS	Valor do COFINS
329,28		0,00	0,00
Outras Despesas Acessórias	Valor Total da NFe	Valor Aproximado dos Tributos	
0,00	2.524,48		


**SEM  
DESCONTO**

As planilhas denominadas “DIFERENÇAS DEVIDAS – INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO DO IPI” exibem as datas de entrega das DCTF originais e retificadoras, com o número de cada declaração, o valor do débito mensal de IPI por estabelecimento industrial (matriz e filial) e respectivo valor escriturado no Livro de Registro e Apuração do IPI (RAIPI), com o resultado final da diferença a ser lançada. A planilha denominada “LIVRO DE APURAÇÃO DO IPI (RAIPI)”, por sua vez, retrata todas as informações da escrituração fiscal do contribuinte (RAIPI), que não foi retificada, fato que seria esperado caso o mesmo acreditasse que as vendas bonificadas equivalem a vendas com descontos incondicionais concedidos. O RAIPI está acostado aos autos.

A fiscalização apurou diferença de R\$ 587.672,97 no ano-calendário 2015 e R\$ 749.732,50 no ano-calendário 2016. Saliente-se que os fatos geradores dos meses de

janeiro a março de 2015 não estão sujeitos à decadência do direito de lançar, por se tratar de fraude, conforme dispõe o art. 150 §4º do Código Tributário Nacional.

O Auto de infração foi mantido pela Delegacia Regional de Julgamento sob os mesmos fundamentos, fato que ensejou o inconformismo da recorrente. Em síntese, para rebater as conclusões da fiscalização destaco do Recurso Voluntário as seguintes argumentações:

(...)

Todavia, diferentemente do que faz parecer o v. acórdão recorrido, os Recorrentes comprovaram que as bonificações ora discutidas possuem natureza de desconto incondicional.

A título exemplificativo, observa-se as operações realizadas com a empresa “Ability Tecnology Comercio Importação E Exportação”. Em janeiro de 2015, a empresa Recorrente vendeu diversas mercadorias à empresa “Ability”, e, por conseguinte, em razão dessas vendas, realizou a remessa em bonificação de produtos, conforme planilha abaixo:

PERÍODO	CNPJ	NOME PARTICIPANTE	NOTA FISCAL	CFOP	DESCRIÇÃO CFOP
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	453616	6101	Venda prod do estab
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	455242	6101	Venda prod do estab
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	456602	6101	Venda prod do estab
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	453609	6102	Venda mercad adq/receb terc
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	453612	6102	Venda mercad adq/receb terc
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	453614	6102	Venda mercad adq/receb terc
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	455243	6102	Venda mercad adq/receb terc
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	456649	6102	Venda mercad adq/receb terc
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	457123	6102	Venda mercad adq/receb terc
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	24288	6910	Remessa em bonificação, doação ou brinde
01/01/2015	06083569000144	ABILITY	453843	6910	Remessa em bonificação, doação ou brinde

Essa prática ocorreu em **TODAS** as operações autuadas, como se verifica nas planilhas juntadas às fls. 343 (**Doc. 03 da Impugnação**), as quais estão separadas por CNPJ da empresa (matriz e filial), e possuem as abas “Total de Vendas X Bonificações” e “Resumo Forn. VS CFOP”, de modo que se constata que as bonificações em apreço se configuram como descontos incondicionais.

Percebe-se que o v. acórdão **não analisou** a vasta documentação acostada em sede de impugnação, trazendo apenas argumentos genéricos de que “*meras planilhas juntadas ao feito não são capazes de elidir o lançamento*”.

Em que pese o fato de as bonificações não constarem diretamente nas notas de venda, resta evidente que ambas estão em um mesmo contexto temporal-comercial.

Até se concorda que para fins de controle fiscal, tal unicidade faz sentido, mas sua inobservância no caso concreto, desde que suprida por outros elementos de fato, como o exposto há pouco, **não pode descaracterizar a bonificação claramente concedida com efeito de desconto incondicional**, sob pena de atribuir-lhe uma falsa acunha e até incorrer em verdadeiro erro de direito ao se exigir incidência de IPI sobre a saída gratuita, claramente vinculada a uma operação comercial precedente.

É exime de dúvidas, que se no conjunto de operações em favor de um mesmo cliente, há notas de vendas e notas de mercadorias bonificadas, resta óbvio e ululante que a segunda operação está atrelada a primeira, perfazendo verdadeiro desconto incondicional.

A forma exigida no entendimento da RFB, mantido pela C. 7<sup>a</sup> Turma da DRJ/04, de que ambas as operações devam constar do mesmo documento fiscal **não pode prevalecer sobre a verdade dos fatos**. Logo, se o conjunto das duas notas (de vendas e

bonificadas) demonstra racional no sentido de configurar elementos de uma mesma operação comercial, não há como considerar que saída a título gratuito, tem por intenção reduzir para o cliente beneficiado o valor constante da nota atinente a operação onerosa.

Por que a empresa autuada daria saídas sob os CFOP 5910/5910 em favor de clientes para os quais no mesmo dia ou em intervalo de tempo módico procedeu a saídas de mercadorias com CFOP 5.101/6.101 (nacionais) e 5.102/6.102 (importados), que não a redução de preço?

Partindo da premissa que não se está a tratar de entidade de benemerência, conclui-se ser óbvia a confirmação desta resposta para qualquer ser mediano.

Dante disso, fica claro o descabimento da alegação contida no v. acórdão recorrido de que os Recorrentes não apresentaram documentos comprobatórios de que as bonificações ora discutidas possuem a mesma natureza dos descontos incondicionais.

Igualmente, é notório o descabimento da alegação do I. Agente Fiscal ao afirmar que “o contribuinte pretende confundir o fisco tentando comparar as operações de venda com DESCONTOS INCONDICIONAIS com operações de BONIFICAÇÃO”.

Nesse sentido, a Receita Federal emitiu a **Solução de Consulta nº 266 – COSIT, de 24 de setembro de 2019 (Doc. 04 da Impugnação)**, a qual corrobora todo o exposto acima, e afirma:

(...)

Quanto à citada exigência de que a bonificação deva constar da mesma nota de venda, esse C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já tem relativizado tal entendimento, por meio do **acórdão 3201-005.685**, que analisou questão semelhante à presente, firmou o entendimento de que **os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação não se sujeitam à incidência do IPI**, ainda que esta seja emitida autonomamente:

Assiste razão a recorrente ao afirmar que as operações estão atreladas (nota de venda x nota de saída em bonificação) e que ambas as operações não necessariamente deveriam constar do mesmo do documento fiscal, contudo tal fato não é suficiente para comprovar que essas bonificações possuem a mesma natureza dos descontos incondicionais. A contratação do ajuste de preços por via da concessão de bonificação ainda que seja uma prática comum de mercado onde clientes e fornecedores querem comprar e vender mercadorias e não distribuir brindes, tal fato se torna precário, pelo próprio CFOP (CFOP 5910 – remessa em bonificação, doação ou brinde e 6910 – remessa interestadual em bonificação, doação ou brinde), informados nas Notas Fiscais –NF de saída e que foram consideradas para exclusão da base de cálculo do imposto, alvo de retificação pela recorrente, sobretudo por não demonstrar racionalidade, dado que inexiste qualquer “desconto concedido” ao cliente no campo destinado da nota fiscal, conforme exemplo já mencionado, trazido pela fiscalização, frisa-se para efeito de se considerar a natureza da operação de desconto incondicional.

Se equivoca o recorrente ao dizer que “...não há como considerar que saída a título gratuito, tem por intenção reduzir para o cliente beneficiado o valor constante da nota atinente a operação onerosa”, o que de certa forma acaba atraindo a dependência de eventos posteriores. Ora, apropriando-se do exemplo trazido pela fiscalização, tratam-se de notas fiscais de saídas a título de bonificação (CFOP 5910/6910), nas quais tratam-se de produtos concedidos aos clientes, portanto conforme veremos com maior riqueza de detalhes abaixo, há sim uma redução do preço unitário real ao dividir o preço total atribuído na nota de venda pelo total dos

produtos de fato adquirido, contudo tal redução é uma benesse ao adquirente, já que para o vendedor não há alteração do valor da operação que de fato ocorreu por conta da venda dos prod./merc. efetiva.

Importante trazer aos autos que as afirmações do recorrente sobre a Solução de Consulta n.º 266, de fls. 344 e ss, que inclusive foi juntada a este PAF por ele próprio, não condiz com a realidade externada neste PAF, já que o ato normativo foi claro ao afirmar que: **“Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação à operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais, enquadrando-se no conceito de doação”**. A Solução Cosit consignou a seguinte ressalva:

(...)

11. Por conseguinte, regra geral, haverá incidência do IPI sempre que houver saída de produto tributado do estabelecimento industrial, mesmo em operação a título gratuito, como no caso presente de **“mercadorias fornecidas em bonificação, a título gratuito”**, devendo-se nessa situação calcular o imposto sobre o valor tributável determinado conforme os arts. 192, 195 e 196 do Ripi/2010.

12. Exceção a essa regra ocorrerá, entretanto, quando tais bonificações configurarem descontos incondicionais, como visto nos retrotranscritos fundamentos da SC Cosit nº 291, de 2017 (itens 6 e 7), ou seja, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, nos termos do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.

13. Tal exceção decorre de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 567.935/SC, com repercussão geral declarada, conforme arts. 543-A e 543-B do antigo Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), cujo acórdão restou assim ementado: (...)

Outrossim, o acórdão n.º **3201-005.685**, julgado por esta Turma (em outra formação), **também não guarda similitude fática com a matéria que ora se julga, não pelo que restou consignado em sua literalidade na ementa alinhada com o dispositivo constante da ata de publicação do acórdão**, mas pela interpretação deste relator, por não ter sido possível aferir questões probatórias a partir dos procedimentos da autoridade fiscal, que fundamentou o lançamento unicamente no entendimento de que às saídas se deram em bonificação (CFOP 5910).

Ao contrário deste PAF que se encontra melhor instruído, inclusive ressaltando a ausência de registros contábeis das operações declaradas e retificadas, assim como, pela ausência de retificação do RAIFI, ao compará-lo ao que foi devidamente demonstrado na planilha “LIVRO DE APURAÇÃO DO IPI (RAIFI)”.

No voto da Ilustre Relatora Tatiana Josefovicz Belisário, acompanhada pela maioria do colegiado, restou assim consignado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2013

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAIS DE LIMPEZA.

Não dão direito ao crédito de IPI os insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

### IPI. SAÍDA EM BONIFICAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

**Os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação não se sujeitam à incidência do IPI. CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.**

(...)

Logo, são dois aspectos a serem examinados. O primeiro deles, exclusivamente de direito, que diz respeito ao alcance da decisão proferida pelo STF, em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE 567.935.

É absolutamente equivocado o entendimento externado pela DRJ. A decisão proferida em sede de Repercussão Geral tem efeitos *erga omnes* e obriga não apenas este CARF (art. 62 do RICARF), mas a própria Administração Pública, que não pode se furtar à sua aplicação.

Superado tal aspecto, há que se examinar se as saídas realizadas pela Recorrente, de fato, se enquadram no conceito de remessa em bonificação.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente aduz que é fato incontroverso nos autos que as mercadorias em questão foram saídas a título de bonificação, que a Fiscalização em momento algum questionou o CFOP utilizado pelo contribuinte.

Com efeito, entendo assistir razão ao contribuinte. O Relatório Fiscal jamais questionou o fato de que a Recorrente deu saída de mercadorias “*a título de “remessa em bonificação” (CFOP 5910), a exemplo de Filme Stretch e Filme contráctil*”.

O único fundamento do lançamento é o entendimento de que “*quanto às saídas em bonificação (CFOP 5910), estas são tributadas normalmente pelo IPI, cujo fato gerador é a saída das mercadorias*”.

Vale destacar que se trata de auto de infração, em sede do qual a Fiscalização efetuou o lançamento do IPI não apurado pelo contribuinte. Desse modo, o ônus da prova recai sobre a Fiscalização, quando discordar do lançamento contábil utilizado pelo contribuinte.

Na hipótese, como visto, a **Fiscalização jamais questionou a escrituração utilizada pelo Contribuinte a título de “remessa em bonificação” (CFOP 5910)**. Desse modo, tal fato torna-se incontroverso, cabendo ao julgador, apenas, aplicar o direito à espécie, sendo inviável, como pretende a DRJ, inovar na fundamentação do lançamento nesse aspecto, sob pena de violação aos arts. 146 e 149 do CTN. (...)

Ainda nessa linha, o **RE nº 567.935/SC – Tema 0084** que enfrentou a questão da inclusão, na base de cálculo do IPI, dos valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída do produto, não pode ser aplicado ao presente caso também por ausência de identidade entre as operações ora debatidas. No julgado jurisprudencial tratou-se de “Descontos Incondicionais”, que são definidos por parcelas redutoras do preço de venda, quando consta na nota fiscal da referida venda e não dependa de evento posterior à emissão desse documento, ou seja será oferecido o desconto independente de alguma condição imposta em virtude de acordos comerciais e não pela realização de vendas por meio de concessão de desconto comercial “bonificação” mediante entrega de uma quantidade adicional de produtos vinculado ao negócio realizado.

No presente caso o que de fato ocorreu e restou comprovado nos autos é que a operação que o contribuinte autuado julga estar caracterizada como sendo de desconto incondicional, não é identificada nas notas apresentadas conforme exemplo já colacionado. Logo, na máxima de que bonificação pode ser considerada como um tipo de desconto, entendendo que a bonificação é a operação pela qual se fornece um "bônus" ao adquirente de uma mercadoria ou serviço, por exemplo, quando se vende dois produtos pelo preço de um, se trata portanto, de bonificação (desconto condicional) diversa daquela definida no RE nº 567.935/SC, mas sim de bonificação como ato de conceder mercadorias/produtos aos clientes, em virtude de prévio acordo comercial, ou seja o fornecedor envia determinada quantidade de mercadoria sem cobrar o respectivo valor.

Para melhor esclarecer e ressaltar a importância do registro contábil de uma operação com essas características, quer seja a bonificação transvertida de desconto comercial concedido, dado mediante acréscimo da quantidade entregue, presume a existência de um desconto no negócio por unidade vendida, trago o seguinte exemplo:

Considerando o preço de 100 caixa do produto "ventil" corresponde a R\$ 500,00, e o vendedor entrega por esse mesmo valor a quantidade de 110 caixas do produto. A quantidade adicional de 10 caixas corresponde à bonificação em mercadorias.

Neste exemplo, a entrega de 10 caixas está vinculada à venda do lote de 100 caixas, ou seja, a receita da venda está vinculada à baixa do estoque de 100 caixas (D – Clientes (Ativo Circulante) x C – Vendas de Mercadorias (Resultado)).

O vendedor, vende seu produto, por exemplo, o "Ventil" pelo preço unitário de R\$ 5,00 (R\$ 500,00: 100 caixas), entretanto a percepção financeira da operação à luz do adquirente é que a operação teve o preço unitário real de R\$ 4,545 (R\$ 500,00: 110 caixas), entretanto o valor financeiro a ser registrado no passivo, conta Fornecedores é de R\$ 500,00

Desta forma se nos documentos fiscais de venda, em vez de mencionar o desconto incondicional (desconto comercial), a redução do preço unitário se dá mediante a entrega de uma quantidade adicional de produtos, a título de bonificação, e se a entrega da quantidade adicional está vinculada ao negócio em si, a classificação da baixa das 10 caixas "bonificadas" deve ser efetuada pelo fornecedor, como custo dos produtos vendidos, juntamente com as outras 100 caixas, não cabendo, nesse caso, a classificação como despesas de vendas (D – Custo das Mercadorias Vendidas (Resultado) x C – Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)).

Percebiam que diferente ocorre com os descontos incondicionais, que são considerados **parcelas redutoras do preço de vendas** (redutora da conta contábil Receita Bruta de Vendas), isso é claro quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora, conforme jurisprudência assentada. Uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo.

Diante todo o exposto, para a aplicação do entendimento do STF, proferido em sede de repercussão geral no RE 567.935, ou pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos

(REsp 1.149.424/BA<sup>1</sup>), importa saber se as denominadas "bonificações" pela recorrente, seriam ou não verdadeiros "descontos incondicionais". No caso, restou comprovado que de fato a operação foi de bonificação na saída de produtos, vinculadas a vendas mercantis efetivamente realizada pelo contribuinte, assim a constituir vantagem ao adquirente. Tal bonificação compõe a real expressão econômica da operação tributada, conforme este relator buscou demonstrar contabilmente, sendo, portanto, não permitida a dedução desses valores da base de cálculo do IPI, em sintonia com o que dispõe a Lei 7.798/89, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64 (RIPI) que impede a dedução de tais bonificações, já que como tais valores compõe a operação, por conseguinte compõe a base de cálculo em completo alinhamento com o disposto no art. 47, II, "a", do CTN.

Desta forma, diante da ausência de demonstração, a cargo da recorrente, de que houve redução de valores nas vendas realizadas, demonstrado não só no corpo do documento fiscal, como também em suas escriturações contábeis e fiscais, tal bonificação não pode ser consideradas descontos incondicionados, não sendo o caso de aplicação obrigatória pelo CARF dos entendimentos do STF em repercussão geral e do STJ em recurso repetitivo, além do que o desconto incondicional é uma despesa financeira para o vendedor, e receita financeira para o comprador, ou seja, diferente da bonificação. Forçoso dizer que ambos são redutores dos valores unitários dos produtos, sobretudo para entabular o valor da operação de venda para efeitos de compor a base imponível do IPI.

Portanto, conclui-se que saídas de produtos com bonificação do estabelecimento produtor da recorrente são tributadas pelo IPI, tendo sido corretas as glosas efetuadas pela fiscalização diante das inclusões indevidas de notas fiscais de saída de produtos em concessão.

### **Da regular aplicação da multa qualificada.**

A multa qualificada tem fundamento no art. 557 do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto 7.212/2010, c/c art. 80, caput e § 6º, II da Lei 4.502/64.

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

<sup>1</sup> PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO - DEDUÇÃO DE DESCONTOS INCONDICIONAIS - ILEGITIMIDADE DA DISTRIBUIDORA PARA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - POSSIBILIDADE. AFETAÇÃO DO RECURSO À SISTEMÁTICA DE JULGAMENTO DE RECURSOS REPETITIVOS (ART. 543-C DO CPC).

1. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp. 903.394/AL (julgado em 24.3.2010, DJ de 26.4.2010) submetido à sistemática dos recursos repetitivos, alterou a sua jurisprudência considerando a distribuidora de bebidas, intitulada de contribuinte de fato, parte ilegítima para pleitear repetição de indébito.

2. A base de cálculo do IPI, nos termos do art. 47, II, "a", do CTN, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

3. A Lei 7.798/89, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64 (RIPI) e impedir a dedução dos descontos incondicionais, permitiu a incidência da exação sobre base de cálculo que não corresponde ao valor da operação, em flagrante contrariedade à disposição contida no art. 47, II, "a", do CTN. Os descontos incondicionais não compõem a real expressão econômica da operação tributada, sendo permitida a dedução desses valores da base de cálculo do IPI. 4. A dedução dos descontos incondicionais é vedada, no entanto, quando a incidência do tributo se dá sobre valor previamente fixado, nos moldes da Lei 7.798/89 (regime de preços fixos), salvo se o resultado dessa operação for idêntico ao que se chegaria com a incidência do imposto sobre o valor efetivo da operação, depois de realizadas as deduções pertinentes. 5. Recurso especial não provido. Sujeição do acórdão ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica;(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como se vê a legislação não abre margem ao contribuinte em deixar de recolher o imposto devido, trata-se de norma imperativa sobre a qual a autoridade fiscal só atua na aplicabilidade da lei. Sendo decidido pela regular autuação e pela insuficiência do imposto que havia de ser recolhido, de forma automática incide a penalidade prevista no ordenamento legal.

A reincidência específica e a circunstância agravante, que qualificam a multa, se justifica por não ter ocorrido ao caso mero erro formal, bem como estar expresso tanto na jurisprudência, sedimentada no RE n.º 567.935, quanto no Solução de Consulta n.º 266, que o desconto incondicional concedido ao cliente deveria constar na mesma nota da venda, reduzindo o valor da operação, não havendo portanto, influência na base de cálculo do imposto, uma vez que concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo. Logo não houve interpretação equivocada, mas sim insistência em se aproveitar de fator redutor do imposto por mera conveniência, já que as bonificações não reduzem o valor da operação, mas apenas o valor unitário do produto de quem adquire.

Nesse sentido, destaco trecho do julgado *a quo*, vejamos:

Outrossim, não se discute o direito de a empresa promover retificações de suas DCTF, mas a ausência de provas de que efetivamente fazia jus às reduções dos IPI devidos, que registrou em referidas retificadoras, mesmo porque seus registros contábeis não foram alterados, em relação às contas 2.01.03.01.01 – IPI a Recolher e 2.01.03.01.13 - IPI a Recolher Final, que coincidem com as declarações originariamente transmitidas pelo contribuinte nos citados períodos, como destacou o fisco em seu relatório (fl. 220).

Agindo assim, indubitavelmente, o sujeito passivo, por meio das DCTF retificadoras, retardou o conhecimento pelo fisco da ocorrência dos fatos geradores do IPI, cristalizando sonegação fiscal, nos termos do art. 561, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, *verbis*:

**Art. 561. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária**

Assim, prevalece como ato gravoso, a ensejar a multa qualificada, o fato da recorrente ter retificado as suas DCTFs anteriormente declaradas e não ter promovido as retificações das escriturações contábeis e fiscais.

Ora, da leitura do disposto do art. 71 lei nº 4.502/64<sup>2</sup>, pode se extrair que houve uma conduta para diminuir ou para não pagar tributos, com “ação ou omissão” por parte do contribuinte, tendente a “impedir ou retardar” o conhecimento e procedimentos de praxe, adotado pela autoridade fiscal.

Pode se concluir que a retificação das DCTF's, de modo a reduzir os débitos do período, relacionados ao IPI, não mitigando os riscos inerentes a operação, seja pelo fato da recorrente não ter promovido as retificações das escriturações contábeis e fiscais, seja por não haver descontos nas notas fiscais emitidas, dentre todo o exposto de forma detalhada apresentada por este relator, portanto inconteste tratar-se de conduta tipificada no artigo art. 71 lei nº 4.502/64 e por essas razões a multa qualificada é devida.

Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o ilícito se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes, fato que ocorreu no presente caso.

Em linha com esse raciocínio, para o Alberto Xavier<sup>3</sup>, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o caráter doloso da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o meio que gerou o prejuízo ao fisco.

Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

Nesse sentido, não se pode negar que a recorrente tinha total consciência de que seu comportamento era manifestadamente contraditório, carecendo de interpretações da jurisprudência acerca do assunto a seu favor e agindo dessa forma incorreria na ilicitude de sonegação, ou seja, tinha conhecimento dos riscos e por isso assumiu o resultado. A imprudência e negligência, ao agir de forma contrária a lei enseja ato ilícito (doloso), assim é capaz de atrair a multa qualificada.

Por essa razão desacolho os argumentos recursais e conluso pela manutenção da multa qualificada.

### **Da responsabilidade solidária**

O auto de infração atribuiu responsabilidade solidária aos diretores acionistas ALBERTO BAGGIANI e GIOVANNI MARINS CARDOSO, uma vez que a eles cabe a administração da sociedade, conforme artigo 6º do estatuto, registrado na JUCEB (Junta Comercial do Estado da Bahia) em 31/07/2017, nos termos do relatório fiscal que abaixo destaco (fls. 227 a 229):

---

<sup>2</sup> Art . 71. Sonegação é tôda 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;

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78

### III) DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

No que toca ao DOLO nas retificações de DCTF, observe-se que a MK inicialmente transmitiu as declarações para o ano-calendário 2016 com os valores corretos e posteriormente, como admitiu, as retransmitiu com a exclusão das vendas com CFOP 5910 e 6910. Porém, o valor correto do IPI devido fora mantido na sua escrituração fiscal, sem que tenha havido retificação destas. Desta feita, a intenção é clara de tentar retardar o conhecimento da arrecadação tributária a respeito do aspecto quantitativo do fato gerador.

Os extratos de DCTF acostados aos autos, sua escrituração fiscal e a resposta do contribuinte ao TIPF demonstram o DOLO na ação, em virtude da existência de circunstâncias agravantes, de conformidade com o disposto nos artigos 557, 569 e 561 do Decreto nº 7.212/2010, in verbis:

Art. 557. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas, provadas no respectivo processo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 18a).

Art. 559. São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio

Art. 561. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária

Claro está que a retificação das DCTF's no ano-calendário 2016 não constituiu mero erro escusável ou má interpretação da decisão do STF, que é clara na menção aos DESCONTOS INCONDICIONAIS. Tanto é que o contribuinte não efetuou qualquer retificação na sua escrituração fiscal ou na sua contabilidade. Debruçou-se, desde o ano-calendário 2014, a retificar as DCTF's reduzindo os valores de IPI a recolher, contando com o instituto da decadência. E isso o fez, tanto para a MATRIZ quanto para a FILIAL, de CNPJ nº 07.666.567/0001-40 e nº 07.666.567/0002-21, respectivamente.

A responsabilização penal pelo ilícito apontado recai nos sócios dirigentes, comandantes dos atos cometidos pela pessoa jurídica, assim como pelos responsáveis pelas retificações das DCTF, conforme detalhado e comprovado na Representação Fiscal para Fins Penais.

### IV) DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS DIRETORES

(..)

É claro e ululante que a articulação de retificar DCTF's em valores muito abaixo daqueles escriturados na escrituração fiscal, não retificada, constitui decisão gerencial da empresa, a cargo dos já citados sócios.

O artigo 135 do CTN ainda prescreve a responsabilidade PESSOAL dos representantes das pessoas jurídicas por infração à lei:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifo nosso)

O artigo 135, III do CTN estabeleceu que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas do direito privado respondem pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Portanto, nestas situações, a norma legal os qualificou como responsáveis

pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica; respondem pelos créditos tributários, solidariamente com a pessoa jurídica, aqueles que tinham poderes de gestão na pessoa jurídica na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam a infração à lei.

Ressalte-se ainda que a INFRAÇÃO À LEI não precisa ser, necessariamente, tributária, mas as suas consequências devem ter efeitos tributários. Conforme demonstrado neste relatório, constatou-se a prática reiterada de sonegação fiscal e fraude através dos procedimentos de retificação do principal instrumento de controle e arrecadação federal.

Uma vez que a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, cabe a estes a RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA pelo crédito tributário devido.

Nesse sentido, destaco trecho do julgado *a quo*:

Mister frisar-se que, para levar a cabo tal intento, necessária a anuência, omissiva ou comissiva, dos sócios administradores na perpetração do referido ilícito, dado que têm o poder/dever de gerir os negócios da pessoa jurídica, em consonância com a legislação tributária em vigor. Daí decorre a sua responsabilização em conjunto com a pessoa jurídica pela falta verificada, ainda mais quando foi perpetrada em anos consecutivos.

E não se diga que o fisco deixou de tipificar a conduta infracional violada pelos referidos agentes ou o fez por via de presunção. Ao contrário, destacou a matéria, em seu relato, conforme extrato de fl. 227, a seguir reproduzido:

Claro está que a retificação das DCTF's no ano-calendário 2016 não constituiu mero erro escusável ou má interpretação da decisão do STF, que é clara na menção aos DESCONTOS INCONDICIONAIS. Tanto é que o contribuinte não efetuou qualquer retificação na sua escrituração fiscal ou na sua contabilidade. Debruçou-se, desde o ano-calendário 2014, a retificar as DCTF's reduzindo os valores de IPI a recolher, contando com o instituto da decadência. E isso o fez, tanto para a MATRIZ quanto para a FILIAL, de CNPJ nº 07.666.567/0001-40 e nº 07.666.567/0002-21, respectivamente.

A ação intentada, nos referidos anos, de forma reiterada, espanca qualquer dúvida quanto ao intento dos agentes em reduzir, indevidamente, os tributos devidos, e caracteriza infração à lei, atraindo a responsabilidade dos referidos sócios administradores nos exatos termos do art. 135, III, do CTN, aplicável à espécie.

Em sua defesa a recorrente, em conjunto com os responsáveis solidários, alegaram ser ilegítima sua inclusão como responsável solidário e pessoal, nos termos dos artigos 135, inciso III do CTN, como abaixo passo a expor:

Sem a eleição do terceiro na condição de responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da Lei ignorar ou desconsiderar o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiros, como ocorreu com a inclusão dos Srs. ALBERTO BAGGIANI E GIOVANNI MARINS CARDOSO como responsáveis solidários no presente auto de infração, sob pena de violar Lei Federal.

Nesse contexto, destaca-se que o Código Tributário Nacional prevê apenas duas hipóteses de responsabilização dos sócios e administradores.

A primeira está prevista no artigo 134 do CTN, que somente permite a responsabilidade solidária do sócio nos casos de dissolução irregular de sociedade, o que não ocorreu no caso em comento.

Porém, ainda que dissolvida a sociedade de maneira irregular, o sócio tão somente responde SUBSIDIARIAMENTE pelo cumprimento da obrigação principal, e isso pelos atos em que intervir ou pelas omissões de que for responsável, e não solidariamente como ocorreu no presente caso.

Portanto, tendo em vista que o artigo 134 do CTN trata-se, na verdade, de responsabilidade subsidiária, havendo apenas uma falta de tecnicidade legislativa quando prevê o termo solidário, fica evidente a necessidade do benefício de ordem, ou seja, na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, devidamente comprovada, é que poderá exigir o tributo dos responsáveis taxativamente indicados na legislação.

Já a segunda hipótese possível, esta apontada pela fiscalização como fundamento legal para inclusão dos sócios na presente autuação, está estabelecida no artigo 135, inciso III, do CTN, em que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com EXCESSO DE PODERES ou INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

No que tange a responsabilidade pessoal de sócio de pessoa jurídica em matéria tributária, estabelece o artigo 135 do CTN: (...)

Da simples leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, que somente poderão ser considerados pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias aqueles que tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, do qual resulte uma obrigação tributária.

Mas, para tanto, exige este dispositivo que o sócio tenha praticado algum ato ilícito, e além de ter praticado ato ilícito, DEVE A I. AUTORIDADE FISCAL COMPROVAR que este agiu com EXCESSO DE PODER, ou INFRAÇÃO À LEI ou CONTRATO SOCIAL.

A conduta de deixar de recolher imposto sabidamente devido, é sim uma espécie de infração à lei, conforme acima já foi exposto na manutenção da multa qualificada, ademais, não é crível que expressiva redução de imposto a pagar seja totalmente desconhecido pelos diretores acionistas. Dentro de uma empresa do porte da recorrente é, no mínimo, esperado que os temas controvertidos, a mercê de interpretações jurisprudenciais, sobretudo que impactam e venham a ser operacionalizadas via retificações de valores informados em DCTF's, tendo por consequência a redução do débito, sejam levadas ao conhecimento dos diretores, visto que impactam diretamente nos resultados da empresa. Associado a isso observa-se novamente que os fatos narrados demonstram não apenas a simples conduta de deixar de pagar o que era devido, mas principalmente a conduta de retificar as declarações sem, contudo, retificar as escriturações contábil-fiscal, retardando e dificultando o conhecimento da Receita.

Assim também caminhou o Acórdão **1201-002.358**, sessão realizada em agosto de 2018, de relatoria da Conselheira Gisele Bossa, que manteve a Responsabilidade Pessoal Tributária.

(...)

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Cabível a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

#### **RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.**

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado pela autoridade fiscal.

#### **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. CABIMENTO.**

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando a autoridade fiscal logra êxito em comprovar que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. No presente caso, restou caracterizada conduta dolosa do contribuinte.

(...)

No qual destaco o enxerto abaixo:

(...)

88. Cabe ressaltar que o fato da responsabilização ser fundamentada por indícios não é suficiente para caracterizar dúvida e, portanto, não considero cabível a aplicação do artigo 112 do CTN (afasto o in dubio a favor do contribuinte).

(...)

108. No mais, resta demonstrado que a aplicação do artigo 112 do CTN não é cabível in casu, pois a fiscalização foi capaz de reunir indícios e vasto conjunto de provas que demonstram o interesse comum do Recorrente. Ademais, não trouxe em seus instrumentos de defesa provas capazes de confrontar as afirmações da fiscalização.

A ausência de recolhimento das contribuições devidas, caracteriza o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, já que a empresa tinha conhecimento da inaplicabilidade do RE nº 567.935. Não se trata de mera divergência de interpretação em relação à aplicação da legislação, mas de uma atuação arbitrária por parte do contribuinte, colocando em risco os seus administradores face o seu dever legal perante o que rege o Código Tributário Nacional, quer seja a responsabilidade por infrações a legislação tributária.

A conduta de deixar de recolher imposto sabidamente devido, é sim uma espécie de infração à lei, conforme acima já foi exposto na manutenção da multa qualificada, contudo não é o porte da empresa que denotará de forma pragmática o que dispõe o artigo 135, III, do CTN, mas sim se o elemento doloso for demonstrado pela autoridade fiscal, quer seja o pleno conhecimento dos fatos pelos administradores (dirigentes), onde silentes praticaram atos com excesso de poderes ou infraction a lei na administração da sociedade, provas de que os responsáveis não só exerciam cargo com poder de decisão na pessoa jurídica autuada, mas essencialmente a prática do ato doloso.

A boa Governança Corporativa nos remete a acreditar que os temas controvertidos, à mercê de interpretações jurisprudenciais, são de pleno conhecimento da administração, entretanto, na prática não é bem assim que funciona, sobretudo em questões que impactam e venham a ser operacionalizadas via retificações de valores informados em DCTF's, tendo por consequência a redução do débito. Nem sempre tais circunstâncias são levadas ao conhecimento dos diretores, ficando a cargo das áreas de apoio ao *core business* da empresa.

Importante ressaltar a partir dos fatos narrados que não se trata apenas da simples conduta de deixar de pagar o tributo que era devido, mas principalmente a conduta de retificar as declarações sem, contudo, retificar as escriturações contábil-fiscais, retardando e dificultando o conhecimento da Receita.

Imperioso dizer que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, não nasce com a obrigação tributária, dependendo, outrossim, da ocorrência de ato doloso de terceiro para que este possa ser responsabilizado. A responsabilidade de que trata o artigo 135, III é composta por 2 (dois) elementos: o **elemento pessoal**, que diz respeito à pessoa que praticou a conduta em nome da pessoa jurídica (contribuinte principal), e o **elemento fático**, que diz respeito ao exercício de ato com excesso de poder ou com infração à lei, contrato social ou estatuto da empresa.

Ainda que se possa, a depender da circunstância fática, ser dispensada a apresentação de atos formais para responsabilizar administradores de fato, era no mínimo necessária a descrição na acusação fiscal de quais os atos, formais ou não, ou conduta específica que teriam sido qualificados como suficientes a "vincular" cada um dos diretores-acionistas às ações praticadas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, no que o auto de infração em questão foi falho.

Considerando, então, que a fiscalização na verdade qualificou os diretores-acionistas como responsáveis pessoais, digamos, poder de comando presumido, sem que fosse evidenciada a prática de uma conduta infratora específica ou individualizada, é de se afastar a responsabilidade tributária, sob a premissa de que a generalidade da imputação não se subsome ao comando legal veiculado pelo artigo 135, III, do CTN.

O que se tem, pois, é uma falta de motivação que evidencie o aspecto administrativo que poderia, eventualmente, ensejar o dolo intrínseco a aplicação do art. 135, III, do CTN, conforme jurisprudência assentada.

Por fim, com todas vêrias a autoridade fiscal, que fez um excelente trabalho na exposição dos fatos logrando êxito em comprovar o procedimento adotado pelo contribuinte, não é razoável atrelar a prática de fraudar o fisco, o que culminou na multa qualificada ("A partir desses enquadramentos, com consequente aplicação da multa qualificada fica presente, também, a condição prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional"), não se tem por suficiente a caracterização individualizada do dolo a remanescer a responsabilização tributária dos diretores-administradores, com fulcro no art. 135, III, do CTN, justamente em razão do caráter personalíssimo da conduta tipificada.

Por essas razões, portanto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para que seja afastada a responsabilidade pessoal dos diretores acionistas, ALBERTO BAGGIANI e GIOVANNI MARINS CARDOSO, excluindo-os do polo passivo da obrigação tributária.

### **Conclusão:**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar parcial provimento para excluir a responsabilidade pessoal dos diretores acionistas, ALBERTO BAGGIANI e GIOVANNI MARINS CARDOSO.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

## Voto Vencedor

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Redator designado.

Em que pese o brilhantismo das decisões proferidas pelo nobre Conselheiro Relator, diverge-se em relação ao ponto da multa de ofício qualificada por entender pela devida aplicação sem a qualificadora. Explica-se:

Entende-se tratar-se de caso de aplicação da multa de ofício prevista no 80 da Lei nº 4502/1964. Não se visualiza a presença das condutas justificadoras da qualificação da referida multa de modo enquadrar-se ao percentual de 150% presente no inciso II, § 6º do artigo 80.

No caso em apreço a dnota fiscalização pautou sua qualificação com base na sonegação fiscal, especialmente pelo fato da empresa ter fornecido informações em sede de retificações das DCTFs que não guardavam correlação com aquelas presentes nas escritas fiscal e contábil da empresa nos períodos correspondentes.

Por concluir que esta postura retardou ou impediu o conhecimento das autoridades fiscais dos fatos geradores, a dnota fiscalização caracterizou a prática como sonegação fiscal, disposta no artigo I da Lei 4502/1964. Consequentemente aplicou a sanção pecuniária prevista no II parágrafo 6º do artigo 80 desta Lei. Eis a redação do *caput* e do inciso II deste dispositivo:

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

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

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

Neste cenário, colacionam-se as redações dos referidos artigos mencionados no inciso II acima indicado:

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.

Já o artigo 557 do Regulamento do IPI, assim dispõe:

Art.557.A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas, **provadas no respectivo processo**.

Entende-se que discrepância, por si só, das informações existentes em DCTFs Retificadoras e Contábeis não necessariamente configuram prática dolosa, caso contrário perderia sentido a existência da norma prevista no próprio *caput* do artigo 80, acima citado.

A fraude deve ser comprovada. Da mesma forma, o dolo. De modo a reforçar esta tese, colaciona-se a seguir, repertório jurisprudencial desta Egrégia Corte:

Ementa:ASSUNTO: **IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**  
Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014 LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da **TIPI**. GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891. ZONA FRANCA DE MANAUS. DIREITO AO CRÉDITO. Por expressa disposição legal, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Referidos produtos gerarão crédito do imposto, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização. Não havendo comprovação de que o produto não preenche esses requisitos a isenção é aplicada. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS. REQUISITOS. Somente geram crédito de IPI as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, entendidos esses últimos como os produtos que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp. 1.075.508/SC cujo acórdão foi submetido ao regime dos recursos repetitivos. Aplicação do art. 62<sup>a</sup> do Anexo II do Regimento Interno do CARF. **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA**.

IMPOSSIBILIDADE A qualificação da multa de ofício somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontrovertível, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude e os limites da sua aplicação, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA, AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO, EMBARAGO NÃO APLICAÇÃO. A hipótese de agravamento da multa é excepcional e extrema, exigindo-se da autoridade fiscal não apenas a verificação da hipótese legal objetiva prevista nos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas também o estabelecimento de uma relação entre a ausência de atendimento à intimação e algum nível de prejuízo aos trabalhos de fiscalização. Não autoriza o agravamento da multa o não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada.

DECADÊNCIA, AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, IMPOSSIBILIDADE. Conforme jurisprudência vinculante do STJ - REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática do art 543C do antigo CPC Recursos Repetitivos- para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado do valor devido, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN, cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Número do processo: 10830.720224/2018-50- Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção- Câmara: Segunda Câmara- Seção: Terceira Seção De Julgamento- Data da sessão: Tue Nov 22 00:00:00 UTC 2022- Data da publicação: Fri Jan 06 00:00:00 UTC 2023- Conselheiro Relator Marcio Robson Costa. Número da decisão: 3201-009.972).

Com a devida vênia, entende-se que há limites por parte da fiscalização para fins de se adotar a presunção de práticas simulatórias, fraudulentas ou sonegatórias. Sempre deve-se observar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, de modo a não lhe privar ou restringir direitos.

De um lado o agente da fiscalização intui a ocorrência de algo irregular, diante de outros fatos conhecidos, motivo pelo qual se instaura os procedimentos especiais fiscalizatórios. Todavia, é preciso parcimônia nesta tarefa. Não por outro motivo que a fiscalização, na busca incessante por sonegações fiscais ou práticas que atentem contra a legislação nacional, jamais poderá presumir uma irregularidade com base em conjecturas e afrontar princípios do devido processo legal e contraditório, legalidade, tipicidade fechada, de forma a suprimir um dos pilares de equilíbrio social que é a segurança jurídica.

A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais. Noutros falares, o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma presunção iuris tantum, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais"(CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28<sup>a</sup> ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528).

Isto posto, voto por dar parcial provimento ao recurso e excluir a aplicação da multa qualificada prevista no inciso II do § 6º do artigo 80 da Lei nº 4502/1964 no percentual de 150% para manter a aplicação apenas da sanção prevista no *caput* do citado artigo de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira