



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

Processo n° 10855.722479/2013-64
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3403-003.538 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria IPI NÃO RECOLHIMENTO
Recorrentes CERVEJARIA PETRÓPOLIS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MEDIDA JUDICIAL. ART. 121 DO CTN E ARTS. 472 E 811 DO CPC. AUSÊNCIA DE CONDUTA ANTIJURÍDICA. PENALIDADE.

Não há que se falar em conduta antijurídica quando o contribuinte observa ordem judicial obtida por "contribuinte de fato" (substituído), determinando que não faça a retenção e o recolhimento do IPI, sob pena de crime de desobediência, circunstância que afasta qualquer tipo de cominação de penalidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MEDIDA JUDICIAL. ART. 121 DO CTN E ARTS. 472 E 811 DO CPC. AUSÊNCIA DE CONDUTA ANTIJURÍDICA.

Quando "contribuinte de fato" ingressa em Juízo, sob o argumento de suportar o ônus econômico do tributo, e obtém provimento judicial que impeça os seus fornecedores de reterem e recolherem o tributo devido, tal ordem judicial constitui norma individual e concreta que desloca a responsabilidade tributária do tributo, sendo ele quem exclusivamente deu causa ao não recolhimento e ele quem tem legitimidade, reconhecida pela decisão, para responder por eventuais prejuízos ao Fisco.

A discussão judicial entre o "contribuinte de fato" e o Fisco apenas gera efeito entre ambos, fazendo "lei" entre tais partes, não envolvendo o contribuinte, sendo que em razão do artigo 811 do CPC é o "contribuinte de fato", quem deu início à discussão judicial e obteve provimento judicial em seu favor, que deve responder pela reversão da medida liminar.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MEDIDA JUDICIAL. ART. 121 DO CTN E ARTS. 472 E 811 DO CPC. AUSÊNCIA DE CONDUTA ANTIJURÍDICA. AUSÊNCIA DE COBRANÇA.

Se não há conduta antijurídica e por essa razão o afastamento das penalidades, sob o ponto de vista lógico não há que se falar em dever jurídico de recolhimento do IPI, o que impede que o contribuinte que simplesmente recebeu e cumpriu a ordem judicial obtida por "contribuinte de fato" sofra a exigência do tributo em questão por meio de atos jurídicos denominados auto de infração e de imposição de multa, pois ausente a ilicitude a fundamentar o AIIM.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MEDIDA JUDICIAL. ART. 121 DO CTN E ARTS. 472 E 811 DO CPC. AUSÊNCIA DE CONDUTA ANTIJURÍDICA. IMPOSTO COBRADO A PARTE. ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA.

A cobrança dirigida ao contribuinte que recebeu e cumpriu ordem judicial ofende o próprio mecanismo de cobrança do IPI, pois como o Imposto é cobrado à parte, o contribuinte seria cobrado do Imposto (acrescido de multa punitiva e juros) que não foi repassado ao próximo elo da cadeia (contribuinte de fato), que justamente é o "contribuinte de fato", que se valeu da medida judicial para maximizar os seus lucros, não respondendo, com a autuação do contribuinte, pelo prejuízo que causou, e enriquecendo sem causa, o que é vedado em nosso Direito, ao se locupletar indevidamente de forma dupla.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MEDIDA JUDICIAL. ART. 121 DO CTN E ARTS. 472 E 811 DO CPC. CONSULTA FORMAL.

A Consulta formal vincula o contribuinte e o Fisco e nunca o Fisco e terceiro, sendo que deve ser observada a resposta a consulta obtida pela contribuinte que expressamente determinou, em obediência às regras processuais, que em hipótese de medida liminar obtida por "contribuinte de fato" é o próprio "contribuinte de fato", quem deu causa ao não recolhimento do tributo, que arque exclusivamente com o crédito tributário, não sendo necessário que o contribuinte obtenha tantas respostas à consulta quantos os terceiros que ingressarem com ação com tal pedido. Entendimento da Secretaria da Receita Federal, ademais, se encontra em perfeita consonância com o posicionamento adotado em outros atos do mesmo Órgão e com as regras adjetivas e substantivas vigentes.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de voto, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar o contribuinte do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período da vigência da tutela antecipada (excluir do lançamento as saídas sem destaque do imposto ocorridas entre janeiro de 2009 e 11 de janeiro de 2010). Vencido o Conselheiro Jorge Freire que negou provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Antonio Carlos Atulim apresentou declaração de voto. Sustentou pela Recorrente o Dr. Alessandro Barreto Borges, OAB/SP 196.401.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan, Jorge Freire, Ivan Alegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa Cervejaria Petropolis S/A, para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$ 120.085.189,63, acrescido de multa de ofício proporcional em função de saldo devedor de IPI sem cobertura de crédito no montante de R\$ 180.127.784,52, de multa de ofício em relação ao IPI não lançado mas com cobertura de crédito no valor de R\$ 50.287.475,99 e dos juros de mora de R\$ 36.364.751,32, totalizando a exigência de R\$ 386.865.201,46.

Restou comprovada a saída de mercadoria de janeiro de 2009 a janeiro de 2010 sem o lançamento de IPI em notas fiscais em virtude da utilização indevida de suspensão de exigibilidade do IPI por força de medida judicial no âmbito de Ação de Procedimento Ordinário com Pedido de Antecipação de Tutela (processo nº 20045110006486-6) concedida em 28/10/2004 e cassada em 11/01/2010 (IPI não lançado).

Em razão da ação fiscal, foi empreendida a recomposição dos saldos da escrita fiscal do contribuinte até o fim de 2010.

De 01/01/2009 a 31/01/2010, constatou a fiscalização que o contribuinte irregularmente não efetuou o destaque do IPI nas notas fiscais. Desta análise, tem-se que parte dos débitos estavam acobertados com créditos de IPI, resultando no lançamento de multa pela falta de destaque do imposto com cobertura de créditos nos documentos fiscais (não há a cobrança do tributo em razão da existência de créditos de IPI) no valor de R\$ 50.287.475,99, detalhado à fl. 1758.

Ainda de 01/01/2009 a 31/01/2010, verificou-se que a outra parte dos débitos, sem destaque de IPI nas notas fiscais, estavam sem cobertura de créditos de IPI. Ademais, no período de 01/02/2010 a 31/12/2010, em que pese o contribuinte destacar o imposto nas notas fiscais, o tributo não foi recolhido aos cofres públicos (IPI lançado e não recolhido). Desse

saldo devedor de IPI, foi exigido o imposto (R\$ 120.085.189,63), multa proporcional (R\$ 180.127.784,52) e juros de mora sobre o principal (R\$ 36.364.751,32), com detalhamento à fl. 1760.

Pela pertinência, a seguir alguns trechos do Relatório Fiscal:

- Os procedimentos fiscais realizados tiveram por enfoque a verificação de lançamento do IPI pelo contribuinte nas saídas de mercadorias classificadas no Capítulo 22 da Tipi, produzidas no seu estabelecimento industrial, sem o devido destaque do tributo nas Notas Fiscais de Saída, com exigibilidade suspensa por força de medida judicial, cujos efeitos foram cassados em 11/01/2010;

- O presente relatório fiscal ater-se-á a análise das saídas de produtos industrializados efetuadas pelo estabelecimento CNPJ nº 73.410.326/0003-22 no período de jan/2009 a dez/2010;

- O contribuinte em tela já foi anteriormente autuado por promover a saída do seu estabelecimento de produtos tributados sem o respectivo lançamento de IPI, utilizando-se do expediente relativo ao período de jan/2005 a maio/2007, do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0811000-2007-00224, e no período de jan/2008, já pelo presente Mandado de Procedimento Fiscal.

A contribuinte apresentou Impugnação, em que alega o seguinte:

i) O auditor fiscal utiliza como momento para a autuação fundamentos conflitantes entre si, já que deixou de observar que a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários de IPI decorrentes das saídas com destino a autora de ação judicial se deu exclusivamente por determinação judicial (fundamento no art. 151, V, do CTN);

ii) O agente fiscal esqueceu que, estando o crédito tributário sujeito aos efeitos de uma medida judicial, prevalecem sobre estas consequências não levadas em consideração na autuação, como as questões delineadas na Solução de Consulta nº60/2006, que tratam da ausência de responsabilidade da impugnante nos casos em que não for parte em ação judicial (arts. 472 e 811 do CPC);

iii) O IPI não recolhido à época por determinação judicial não pode ser exigido da impugnante, uma vez que não sendo parte no processo judicial de onde se emanou a determinação que suspendeu a exigibilidade do imposto, não pode arcar com o insucesso na demanda;

iv) Relativamente ao período de 28/02/10 a 31/12/10 em que o Sr. AFN reestruturou os créditos de IPI por força da imputação dos débitos no período de 01/01/09 até 01/01/10, comete o mesmo pecado, ao desconsiderar os efeitos da liminar e exigir o imediato recolhimento sem a possibilidade de compensação do IPI acumulado em virtude do cumprimento da medida judicial;

v) Com relação às multas aplicadas, aduz que houve a aplicação de multas qualificadas de duas naturezas distintas, ambas no importe de 150% sobre o valor do débito supostamente devido, estas, além de não serem aplicáveis (acessória) em razão de não haver imposto devido pela impugnante (principal), as multas qualificadas são nulas por não terem sido motivadas pela autoridade autuante, e por não se enquadrarem nos fundamentos legais;

vi) No mérito, não devem persistir o lançamento do IPI exigido, pois, este foi objeto da ação judicial da empresa Leyroz em face da União Federal, sendo assim,

não pode ser cobrado da impugnante, por: a) a impugnante é terceira não participante do processo; b) a impugnante formulou consulta à RFB, visando obter entendimento sobre a aplicação dos artigos 472 e 811 do CPC em relação a sua responsabilidade interposta pelo contribuinte de fato; c) o SR. AFR não tem poder nem competência para se insurgir e desconsiderar decisão judicial com efeitos reflexos;

vii) A determinação judicial estava vigente e eficaz para produzir seus regulares efeitos de direito, desta forma, pouco importa quais os efeitos produzidos pela nova decisão monocrática proferida pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, mencionada pelo auditor fiscal, uma vez que os fatos geradores abrangidos pelo auto de infração não somente são anteriores a esta decisão como também estavam albergados pela determinação judicial que vigorou até janeiro de 2010;

viii) É incabível a reestruturação dos créditos do IPI do período 28/02/2010 a 31/12/2010 em virtude da ausência de responsabilidade quanto ao objeto da referida ação judicial; com o recebimento da comunicação a Impugnante deixou de destacar no documento fiscal o tributo devido ao cliente (Leyroz), porém o importe pago pela Impugnante, e utilizado na apuração do imposto continuou a ser contabilizada em consonância ao princípio da não cumulatividade, observando-se que a empresa Leyroz não era sua única cliente;

ix) No período de 28/02/10 a 31/12/10 a Impugnante utilizou-se dos créditos tributários suspensos para compensação do tributo devido no período;

x) Com relação aos efeitos da solução de consulta, verifica-se que a análise da autoridade competente para responder à consulta formulada pela impugnante, versou sobre a responsabilidade do contribuinte de direito (indústria) em caso de interposição de ação pelo contribuinte de fato (distribuidora), à luz do ordenamento jurídico posto, concluindo a autoridade administrativa não haver qualquer responsabilidade da indústria frente ao eventual insucesso nas demandas judiciais de que não fez parte;

xi) A Administração Pública e o próprio AFR emitiu decisões, sempre com o entendimento de que a responsabilidade tributária, como na hipótese dos autos, deverá ser imposta exclusivamente ao contribuinte de fato, ou seja, à distribuidora, autora da ação;

xii) Neste passo, qualquer restrição aos direitos da impugnante não prevista em lei configura violação ao princípio da legalidade;

xiii) O auto de infração bate de frente contra a decisão judicial, e não pode prevalecer sobre esta, sob pena de atentar contra o monopólio da jurisdição e até contra a tripartição de poderes, pois, o executivo estará invadindo seara do Poder Judiciário desrespeitando suas decisões;

xiv) Quanto a multa de IPI não lançado com cobertura de crédito, diz que é totalmente ilógica a aplicação da multa de 150%, amparada em dispositivo legal revogado há mais de 5 anos, apontando-se ainda, como período do fato gerado, período de apuração anterior ao período autuado, ocorridos com relação à 01/01/1997 a 15/06/2007;

xv) Se já estão sendo cobrados impostos e multa qualificada, não há que se aplicar outra multa, pois, haveria dupla penalização da impugnante, sem qualquer fundamentação legal;

xvi) Quanto a multa qualificada de 150% sobre o valor do crédito tributário, alega por fim a empresa que, na hipótese em que o imposto seja devido, que não é o caso da presente autuação, a multa será qualificada somente quando ocorrer a reincidência específica, ou mais de uma circunstância agravante previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502.

A DRJ em seu acórdão afirma que quanto a alegação de indevida constituição dos créditos tributários de IPI suspensos por determinação judicial, não houve cessação do efeito suspensivo conferido à apelação da União, conforme o Ofício nº 1174/2013/DIAJU/PSFN/SOR encaminhado, em 09/05/2013, ao SEFIS/DRF/SOR, tendo a Procuradoria da Fazenda Nacional se manifestado no sentido de plena exigibilidade do crédito tributário.

Entende que, não merecem prosperar os argumentos apresentados pela impugnante, diante da suspensão dos efeitos da liminar que afastava a exigibilidade do IPI. A contribuinte, segundo afirmou, confunde os efeitos da decisão com entendimento de extinção do tributo no lugar da suspensão de sua exigibilidade.

Em seguida, a defesa alega que no período de 28/02/2010 a 31/12/2010 utilizou-se dos créditos tributários suspensos para compensação do tributo devido no período. Mas, com a suspensão da liminar e com a reescrita fiscal do contribuinte, os créditos de IPI do período anterior, janeiro/2009 a janeiro/2010, foram integralmente utilizados para reduzir o saldo devedor.

Assim, o saldo credor de períodos anteriores para o ano calendário de 2010 foi integralmente utilizado, razão pela qual evidenciou-se saldo devedor do imposto naquele ano calendário, exigido por meio do lançamento do imposto e da multa de ofício proporcional.

No tocante à indevida constituição dos créditos tributários de IPI diante de solução de consulta, afirma a Autoridade Fazendária que a impugnante mantinha relações comerciais com as empresas JM Indústria Comércio e Logística e Leyroz de Caxias Indústria Comércio e Logística Ltda., e estas, individualmente, ajuizaram ações judiciais, obtendo decisões distintas. A empresa JM obteve sentença favorável, porém perdeu sua eficácia com o acórdão proferido na respectiva apelação interposta pela Fazenda Nacional; quanto a empresa Leyroz, obteve antecipação de tutela favorável, posteriormente, como visto, houve a atribuição, pelo TRF da 2ª Região, do efeito suspensivo à apelação da União, com o sobrestamento dos efeitos da antecipação de tutela citada acima. A impugnante, ciente das decisões proferidas nas duas ações judiciais optou por realizar consulta somente com relação à primeira ação judicial, a da JM.

Alega a impugnante que a solução dada à consulta relativa à JM se aplicaria às operações que envolveram a Leyroz. Contudo, a solução de consulta formulada pela impugnante somente se aplicaria às saídas de mercadorias destinadas à empresa JM, pois somente essa situação foi levada (fls. 43 a 49 do processo de consulta nº 13748.000523/2005-87, em apenso) ao conhecimento da autoridade responsável pela resposta à consulta.

A decisão jamais afastou a aplicação da tributação das operações, optando por apenas suspender a exigibilidade. Com o fim de sua eficácia em janeiro de 2010, a situação retornou a sua condição normal de exigibilidade, estando totalmente correto o lançamento dos débitos decorrentes das saídas para esse adquirente.

Feitas estas considerações, entende a DRJ que, mais uma vez, não deve prosperar a linha argumentativa da defesa. Quanto às multas de ofício aduz que, esta decorre

sempre de uma irregularidade fiscal praticada pelo sujeito passivo e não espontaneamente por ele sanada, sendo que, posteriormente, tal infração é descoberta/constatada pelo Fisco em procedimento regular de fiscalização, cabendo a este, por dever de ofício, aplicar sobre o infrator a sanção pecuniária correspondente.

Em relação ao primeiro período (1 - Fato Gerador 31/01/2009 a (31/01/2010), a multa de ofício para a mencionada infração é proporcional ao IPI não lançado na nota fiscal, incidindo sobre todas as operações praticadas pela contribuinte com essa irregularidade.

Explica a DRJ que a única implicação advinda dessa apuração, efetuada de ofício, de saldo devedor ou credor do IPI é uma divisão no auto de infração, meramente operacional, daquela multa de ofício sobre o IPI não lançado, feita pelo sistema eletrônico da Receita Federal que processa a lavratura do auto de infração. Tal sistema divide a aludida multa de ofício em duas rubricas no auto de infração: a) multa de ofício sobre o IPI não lançado sem cobertura de crédito e b) multa de ofício sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito.

A rubrica “a” trata do valor da multa de ofício proporcional à parcela do IPI não lançado na nota fiscal que, na reconstituição da escrita feita pelo Fisco, ensejou a apuração de saldo devedor do imposto. Ou seja, tal rubrica corresponde ao valor da multa de ofício proporcional à parcela do IPI não lançado que, registrado a débito na reconstituição da escrita fiscal, excedeu, no período de apuração, o montante dos créditos escriturais admitidos, redundando em saldo devedor e IPI a ser exigido de ofício no auto de infração.

A rubrica “b” corresponde ao valor da multa de ofício proporcional à parcela do IPI não lançado na nota fiscal (débito de IPI) que, no confronto escritural implementado pelo Fisco na reconstituição da escrita, foi absorvida pelos créditos admitidos do período de apuração.

A soma destes dois valores totaliza o montante da multa de ofício aplicada sobre as operações irregulares.

No segundo período (2 - Fato Gerador 28/02/2010 a 31/12/2010), como o contribuinte lançou o imposto nos documentos fiscais, teremos apenas a multa de ofício proporcional ao imposto não recolhido, decorrente de saldo devedor apurado, inexistindo a diferenciação informada para o lapso inicial.

Portanto, novamente não há amparo a alegação da impugnante no sentido de que houve no lançamento de ofício aplicação dúplice da multa de ofício.

Ocorreu a aplicação de multas de ofício distintas, uma pelo fato de não ter sido destacado o IPI nas notas fiscais e outra por não ter sido recolhido o saldo devedor; sendo assim, a falta de lançamento ou recolhimento do IPI sujeita-se à multa de ofício de 75%, percentual que deve ser duplicado (150%) se houver sonegação, fraude ou conluio.

A defesa alega que “não há qualquer reiteração de conduta, pois, a impugnante apenas deixou de recolher o IPI nas saídas à empresa distribuidora por determinação judicial e em um período único, sem intervalos ou interrupções”, tendo a fiscalização dividido a autuação em 3 períodos distintos.

Neste ponto, de fato, entende-se que não restou configurada a conduta reiterada, uma vez que se trata de conduta praticada em um único lapso temporal, decorrente de uma única ação judicial, dividida em 3 autuações distintas por critério exclusivo da autoridade fiscalizadora.

Assim sendo, a DRJ entende que não há como moldar a conduta do autuado aos tipos infracionais que ensejaram o lançamento da multa de 150% objeto da autuação. Neste caminho, em obediência ao princípio da estrita tipicidade na aplicação de penalidades, deve ser aplicada a multa de ofício ordinária, de 75%, com fulcro no art. 80, caput, da Lei nº4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007.

Conclui a DRJ por considerar parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração, exonerando o contribuinte do valor de R\$ 115.207.630,21, referente à multa de ofício majorada (150%) aplicando a multa de ofício ordinária apenas (75%), mantendo integralmente a exigência principal e os juros de mora.

A empresa apresentou Recurso Voluntário em que reitera a sua Impugnação, reforçando suas alegações acerca de sua condição de terceira no processo judicial e da ausência de responsabilidade quanto ao objeto da referida ação, e defende que o IPI não pode ser dela exigido, tendo em vista que no período em que estava vigente a determinação judicial sob pena de descumprimento de ordem judicial.

Defende ainda os efeitos da solução de consulta nº 60/2006 que afastou a responsabilidade sobre os créditos tributários que foram objeto da ação judicial pela JM, e que apesar da consulta não se referir a Leyroz os fundamentos de direito seriam idênticos, motivo pelo qual a consulta deveria ser aplicada.

A Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário, em que defende requer seja negado provimento ao Recurso da Recorrente, repisando o fundamento do acórdão da DRJ e, adicionalmente, discorrendo que o STJ vem decidindo, de forma pacífica, inclusive em sede de recurso repetitivo, sobre a ilegitimidade das distribuidoras figurarem no pólo ativo para pleitearem a devolução do IPI.

E, por essa razão, apenas a Recorrente poderia, na qualidade de contribuinte do imposto, figurar no pólo passivo da exigência fiscal.

Importante ressaltar que o objeto do Recurso Voluntário foi devidamente identificado acima, e se refere à exigência do IPI e à aplicação de multa de ofício em dois períodos distintos, havendo ainda Recurso de Ofício, decorrente da redução da multa de ofício qualificada de 150% para 75%, conforme a Decisão da DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A matéria ora tratada é exclusivamente de Direito.

Os fatos são certos e claros, conforme descritos no Relatório.

Ou seja, a empresa Leyroz de Caxias Distribuidora de Gêneros Alimentícios Ltda. ("Leyroz") ingressou com Ação Judicial (Ação de procedimento ordinário com pedido de antecipação de tutela - processo n 2004.5110006486-6) perante a 4 Vara Federal de São João do Meriti/Rio de Janeiro, e obteve medida liminar que vigorou de 28 de outubro de 2004 até 11 de janeiro de 2010, quando os efeitos de sua medida foram cessados por decisão em Agravo de Instrumento proferida pelo Tribunal Regional Federal.

Mencionada Liminar foi concedida com "*o fim de suspender a exigibilidade do IPI incidente nas aquisições dos produtos que a parte autora realizar junto a seus fornecedores*", dentre os quais a Recorrente, que, nesse período, passou a emitir nota fiscal sem o destaque do IPI nas vendas realizadas pela Leyroz, em estrita observância à ordem judicial.

A Recorrente, por medida de cautela, formulou ainda Consulta formal perante a Receita Federal, em que, sem determinar o nome do contribuinte "de fato" relatou discussão (fls. 1833/1837) idêntica àquela proposta pela Leyroz, obtendo a resposta de que não teria qualquer responsabilidade sobre o Imposto que deixou de ser recolhido em virtude do reconhecimento judicial da legitimidade processual da "contribuinte de fato".

Tendo em vista que a Autoridade Fazendária já havia autuado a Recorrente sobre esse mesmo fato, em duas oportunidades anteriores, divididas simplesmente pelo período a exclusivo critério da fiscalização, a Recorrente foi novamente autuada em face da revogação da liminar da Leyroz, sendo, por conseguinte, alvo da exigência do IPI não recolhido no período compreendido entre 31 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2010, eis que mesmo após a revogação da liminar a Recorrente, que possuía crédito de IPI, não recolheu o Imposto sobre Produtos Industrializados em decorrência de sua própria apuração.

O primeiro período, de 31 de janeiro de 2009 a 31 de janeiro de 2010, refere-se ao período em que a Recorrente teria, na visão da Fiscalização, promovido a saída de mercadorias sem imposto, em razão da medida liminar.

O segundo período compreende 28 de fevereiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010, em que a Autoridade Fazendária reputou, portanto, que os créditos tomados pela Recorrente seriam indevidos, e por essa razão a ausência de recolhimento do Imposto.

A Autoridade Fazendária aplicou, ainda, multa de ofício de 150%, posteriormente reduzida pela DRJ, nos diferentes períodos acima ilustrados, sendo que em relação ao primeiro período (1 - Fato Gerador 31/01/2009 a 31/01/2010), a multa de ofício, denominada MULTA PROPORCIONAL no Auto de Infração, para a mencionada infração é proporcional ao IPI não lançado na nota fiscal, incidindo sobre todas as operações praticadas pela contribuinte com essa suposta irregularidade.

Relativamente ao segundo período, a multa é denominada no auto de infração como MULTA IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO, que corresponde ao valor da multa de ofício proporcional à parcela do IPI não lançado na nota fiscal (débito de IPI) que, no confronto escritural implementado pelo Fisco na reconstituição da escrita, foi absorvida pelos créditos admitidos do período de apuração.

Dessa forma, discute-se nos presente processo se a Recorrente pode ser alvo de cobrança do IPI e acréscimos legais que não foram destacados em nota e tampouco recolhidos em estrita observância a ordem judicial emanada em processo promovido pela empresa Leyroz.

E, ainda, se ela deve responder por qualquer tipo de penalidade, por ter cumprido a ordem judicial obtida pela Leyroz, motivo pela qual ela não destacou o IPI na nota fiscal no período em que a liminar vigorou, tendo posteriormente utilizado os créditos fiscais decorrentes da suspensão da exigência do IPI nas vendas para a Leyroz.

Penalidade - Multas de Ofício

Por outro lado, a pretensão fiscal, originada de uma desconfiança quanto a eventual conluio havido entre a Recorrente e a Leyroz, o qual não foi, em nenhum momento, comprovada nos presentes autos, e que se sustenta pela cassação da medida liminar obtida pela Leyroz, fazendo com que, na visão da Fiscalização, a situação concreta retornasse ao seu "status quo ante".

Ou seja, de acordo com a Fiscalização, revogada a liminar, uma decisão provisória, o IPI deveria ter sido destacado e recolhido em relação ao passado e, por essa razão, a exigência do Imposto da Recorrente e a aplicação de penalidade punitiva e cobrança de juros de mora.

Já tive a oportunidade de analisar caso semelhante, envolvendo distribuidora de combustível de um lado e a Petrobrás, de outro, em que me manifestei acerca de escandalosa decisão obtida pela pessoa jurídica, no Estado do Rio de Janeiro, sem o oferecimento de uma contra-cautela ou qualquer outra medida capaz de evitar dano ao Erário, conforme, aliás, faculta a legislação processual em hipóteses de decisão provisória.

Nessa ocasião, conforme consubstanciado no Acórdão nº 3403-003.183, julgado por unanimidade por este Colegiado, que tinha como pano de fundo auto de infração lavrado em face de substituído tributário (distribuidor), no setor de combustíveis, esta Turma não conheceu do Recurso Voluntário em razão da discussão judicial anterior promovida pelo contribuinte que, a exemplo desse caso, obteve escandalosa medida liminar, que determinou a não retenção e recolhimento do IPI em face da Petrobrás.

Utilizando-se de eufemismo, no mínimo, estranha a decisão judicial obtida pela Leyroz, que, por incrível que pareça, vigorou por longo período, de outubro de 2004 a janeiro de 2010 mais do que 5 anos, o que igualmente chama a atenção, sem que tenha sido revogada anteriormente pelo Poder Judiciário.

No presente caso, claro está que a Recorrente, conforme determina a legislação especificamente para o setor de bebidas, é a responsável tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo destacar o IPI em sua nota fiscal, efetuar a retenção do IPI e o recolhimento antecipado, sendo os demais integrantes da cadeia comercializadora como substituídos, de modo que, idealmente, o peso econômico do tributo seja arcado pelo contribuinte final, o consumidor.

Essa digressão se faz relevante para deixar claro que a Leyroz, inicialmente, na qualidade de substituída, passou a adquirir os produtos da Recorrente por um preço bem inferior ao que praticado no mercado, justamente porque obteve medida liminar dirigida a todos os seus fornecedores, inclusive a Recorrente, que determinava a não retenção e recolhimento do Imposto.

E por essa razão, no período em que vigorou a liminar, por conta da não retenção e do não recolhimento que ela deu causa, certamente auferiu lucro muito superior às demais distribuidoras do mercado, concorrendo em desigualdade de condições em razão da decisão judicial.

Por outro lado, ao contrário do defendido pela Recorrente, a decisão judicial obtida pela Leyroz lhe gerou sim impacto de ordem financeiro, pois passou a realizar desembolsos para o recolhimento do IPI em valores inferiores àqueles que estava acostumada a fazê-lo.

E esse impacto financeiro, posteriormente, acabou tendo reflexos econômicos, pois em razão da ausência de retenção e consequente recolhimento do Imposto em observância à decisão judicial, passou a acumular créditos do IPI, os quais foram, em parte transferidos para a sua filial no Rio de Janeiro, e que, posteriormente, foram utilizados para pagamento do IPI no segundo período de apuração.

A simples análise dessas circunstâncias econômico-financeiras afasta, de pronto, o conluio inicialmente alegado pela Autoridade Fazendária e que em nenhum provado, sequer resvalando em indício de prova, que, diga-se de passagem, foi rechaçado pela DRJ, que, por outro lado, entendeu que não havia reincidência na conduta da Recorrente, pois havia, sem interrupção, observado a medida liminar, ao passo que os autos de infração anteriores decorreram do exclusivo arbítrio da Fiscalização.

Por essa simples razão, ingressando efetivamente no mérito, não vejo como a Recorrente possa ser apenada pela Autoridade Fazendária, posto que agiu em estrita observância à determinação judicial obtida por terceira empresa, a Leyroz.

Em outras palavras, juridicamente, não consigo enxergar ato ilícito praticado pela Recorrente, pois, ainda que decisão judicial seja suspeita, ela é válida, pois emanada por órgão competente em conformidade com o procedimento previsto para tanto, fundado, pois, no Código de Processo Civil, que dispõe sobre a concessão de tutela antecipada em seu artigo 273, conforme segue:

Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e: (Redação dada pela Lei nº

I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou [\(Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994\)](#)

II - fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu. [\(Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994\)](#)

§ 1º Na decisão que antecipar a tutela, o juiz indicará, de modo claro e preciso, as razões do seu convencimento. [\(Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994\)](#)

§ 2º Não se concederá a antecipação da tutela quando houver perigo de irreversibilidade do provimento antecipado. [\(Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994\)](#)

§ 3º A efetivação da tutela antecipada observará, no que couber e conforme sua natureza, as normas previstas nos arts. 588, 461, §§ 4º e 5º, e 461-A. [\(Redação dada pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002\)](#)

§ 4º A tutela antecipada poderá ser revogada ou modificada a qualquer tempo, em decisão fundamentada. [\(Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994\)](#)

§ 5º Concedida ou não a antecipação da tutela, prosseguirá o processo até final julgamento. [\(Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994\)](#)

§ 6º A tutela antecipada também poderá ser concedida quando um ou mais dos pedidos cumulados, ou parcela deles, mostrar-se incontroverso. [\(Incluído pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002\)](#)

§ 7º Se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, deferir a medida cautelar em caráter incidental do processo ajuizado. [\(Incluído pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002\)](#)

E a Recorrente, longe de ter cometido um ilícito, de acordo com a prova dos autos, apenas observou a tutela antecipada concedida pelo Juízo Federal, tutela esta que, como dito anteriormente, curiosamente, vigorou por mais de 5 (cinco) anos.

Não havendo ato ilícito por parte da Recorrente, que não figurou no pólo ativo da Ação e não guarda nenhuma relação com a discussão judicial, não há que se falar em imposição de penalidade, muito menos de aplicação de multa de ofício pelo fato de a Recorrente não ter efetuado o destaque do IPI na nota fiscal, no primeiro período, diretamente decorrente da medida liminar, nem de ter utilizado crédito fiscal acumulado de períodos anteriores, em decorrência de suas vendas com suspensão do Imposto.

O inciso V, do artigo 97 do Código Tributário Nacional dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

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

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 11/03/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA

TA

Impresso em 11/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

E não há dispositivo legal que preveja a infligência de multa a contribuinte que tenha observado e cumprido ordem judicial que lhe foi dirigida, pois, naturalmente, não seria esse o contribuinte que deu azo à ordem judicial, não tendo ele contrariado dispositivo legal ou cometido qualquer infração.

Não há ato antijurídico praticado pela Recorrente!

Dessa forma, antes mesmo de adentrar no tópico da exigência do Imposto, não vejo como a cobrança das multas de ofício veiculadas no auto de infração podem subsistir, uma vez que a Recorrente não cometeu nenhum ato ilícito ao ter observado religiosamente a ordem que lhe foi dirigida por autoridade judicial.

Dessa forma, afasto as exigências consubstanciadas na MULTA PROPORCIONAL e MULTA IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO, que, haviam sido reduzidas para 75% pela DRJ.

Imposto

No tocante à exigência do Imposto, pertine observar, de início, que essa Turma, em sua anterior composição, julgou, de forma unânime, por meio do Acórdão 3403-002.567, nos autos de processo n 15563.720300/2011-71, em que foi Relator o Conselheiro Domingos de Sá Filho, hipótese idêntica à havida nos presentes autos, porém em sede de Recurso de Ofício, decidindo então pela manutenção da decisão da DRJ que havia anulado o Auto de Infração, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 10/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Sendo deficiente a descrição dos fatos, realizada em termo de verificação fiscal, e o evidente descompasso entre esta e o auto de infração configura vício que impossibilita o amplo direito de defesa do autuado, impondo a inevitável declaração de nulidade do lançamento.

Recurso de Ofício Negado.

Em seu voto, o Eminentíssimo Conselheiro, seguido pelos seus Doutos pares, assim se manifestou:

No caso dos autos por tratar-se de distribuidoras de bebidas ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao comerciante final, suporta o encargo financeiro do IPI, em razão da obtenção do provimento judicial que manda afastar a exigência, passando as distribuidoras, a ostentar a condição de contribuinte de fato, por tanto, nessa condição, a distribuidora, passa desfrutar de legitimidade para questionar base de cálculo e perseguir possíveis direitos decorrente dessa transação, assim como, é responsável pelos tributos não recolhidos.

Assim, no caso aqui tratado não pode atribuir ao contribuinte de direito, fabricante, bem como, os administradores, a responsabilidade da obrigação tributária.

Por tanto, há de manter intacta a decisão recorrida por ter dado contorno jurídico acertado a questão por seus próprios fundamentos.

Assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício.

A hipótese dos presentes autos é exatamente a mesma, com a diferença que, nessa ocasião, a DRJ manteve o Auto de Infração, apenas reduzindo as multas punitivas aplicadas de 150% para 75% pelo fato da conduta da Recorrente não poder ser enquadrada, de nenhuma forma, como reiterada, vez que apenas observou a ordem judicial, pois caso assim não o fizesse seus diretores responderiam por crime de desobediência.

Na ocasião do julgamento, decidiu a Turma que não poderia a Recorrente, na qualidade de *contribuinte de direito*, responder pela obrigação tributária em razão da discussão judicial promovida exclusivamente pela distribuidora, contribuinte de fato.

Julgo relevante distinguir precisamente a figura da Recorrente e da Leyroz perante o Fisco, pois ainda que adotemos a denominação contribuinte de direito e contribuinte de fato, faz-se necessária perquirir quem efetivamente seria o contribuinte do Imposto e se há quem possa ser qualificado como responsável tributário.

Inclusive porque a denominação "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato" não é rigorosamente jurídica, mas sim econômico-financeira, sendo necessária a investigação sobre o que realmente significa ser contribuinte de direito ou de fato no presente caso.

Ora, da maneira em que se dá a incidência do IPI sobre bebidas, ressaltamos, a Recorrente, na qualidade de industrializadora (que seria naturalmente a contribuinte do Imposto), é expressamente designada pela legislação como a responsável pela retenção do Imposto, abrangendo toda a cadeia de comercialização, e por seu recolhimento antecipado.

E os distribuidores atacadistas, substituídos, seriam os verdadeiros contribuintes do IPI, e daí a denominação utilizada pelo Conselheiro Domingos de Sá Filho, contribuinte de fato (distribuidora) e contribuinte de direito (responsável tributário) para a Recorrente.

Pois bem. Analisando inicialmente o caso, me deparei com dois caminhos interpretativos. O primeiro, que a decisão liminar obtida não transfere ou suprime a condição de responsável da Recorrente, mas apenas incluiria no pólo passivo a Leyroz, de modo que a Fiscalização deveria cobrar desta última empresa o Imposto não recolhido no período da liminar, inclusive porque foi ela quem deu origem ao não recolhimento do IPI, sendo possível a cobrança da Recorrente de forma solidária.

Nessa senda interpretativa, em razão da patente ausência de prática de ato ilícito por parte da Recorrente naturalmente as multas de ofício aplicadas deveriam ser afastadas, pelas razões acima descritas.

A segunda interpretação, por sua vez, admite que a decisão judicial obtida pela Leyroz constitui norma individual e concreta que incide, naquele caso específico, na relação jurídico-tributária, em que a Leyroz, substituída, alegando suportar todo o ônus econômico do tributo, se torna pela decisão judicial como a única responsável pela não retenção e não recolhimento do Imposto, passando então a figurar exclusivamente como contribuinte na relação jurídico tributária, no período em que a decisão judicial vigorou.

Nesse caso, a norma individual e concreta decorre do mandamento de que a sentença (e os efeitos da Decisão) faz Lei entre as partes, em conformidade com os dispositivos do Código de Processo Civil, que serão relacionados no corpo do presente voto.

Colocando os dois raciocínios à prova lógica, de pronto transparece o desacerto da primeira interpretação. O primeiro motivo residiria no próprio Auto de Infração e Imposição de Multa, que, exceto no caso de AIIM realizado para prevenir a decadência, constitui um instrumento de lançamento consubstanciado em dois atos jurídicos, em que a Fiscalização, tendo como pressuposto uma *conduta antijurídica*, exige o tributo devido e aplica a multa correspondente.

Ora, no presente caso, é inquestionável que a Recorrente não praticou nenhuma conduta antijurídica, o que seria condição indispensável para sofrer uma autuação, de modo que se conclui que a multa não pode ser dela exigida pela ausência de prática de ilícito, a Recorrente nunca poderia figurar no pólo passivo de uma lançamento.

Assim, me parece que a segunda interpretação é a mais adequada, tendo sido inclusive referendada pela Receita Federal do Brasil, como será tratado adiante, pois, se admitir

o contrário, estaria obrigando a Recorrente, que observou uma ordem judicial travada por terceira empresa (Leyroz), a responder financeira e economicamente pelo prejuízo ao Erário provocado por terceiro.

Ou seja, subverteria totalmente a ordem jurídica, responsabilizando a Recorrente, que não cometeu ato ilícito este traduzido no não recolhimento por ter justamente observado ordem judicial para tanto.

E tal afirmação assume maior intensidade, quando verifico que a Recorrente, em uma operação regular, destaca o IPI em sua nota fiscal de venda, recebendo do comprador a quantia relativa ao Imposto, que, então, é recolhida aos cofres públicos.

Como responsável tributária a Recorrente, não apenas deve destacar o IPI na nota fiscal de venda, como também efetuar a retenção e o recolhimento antecipado do Imposto Federal, que é arcado economicamente pelo comprador, que, no presente caso, seria a Leyroz, a distribuidora.

Ou seja, em se admitindo que a Recorrente possa sofrer a cobrança do IPI, além de responsabilizar quem agiu no estrito cumprimento de dever legal decorrente de uma ordem judicial, passaria a admitir que ela, que não recebeu do comprador o montante equivalente ao não destaque do Imposto, suporte um ônus econômico que não lhe pertence e que ela não deu causa.

Ao passo que a Leyroz, quem suporta o ônus econômico do IPI, foi beneficiada duplamente, pois adquiriu na vigência da liminar produtos com preço bem inferior ao de mercado, e se esquivou, sem nenhuma justificativa jurídica, da cobrança do Imposto, cuja não retenção e não recolhimento foi ela exclusivamente que deu causa!

Admitiria, portanto, o enriquecimento sem causa da Leyroz, não permitido em nossa ordem jurídica pelos artigos 884/886 do Código Civil, e, o que é pior, do próprio Fisco, pois a Recorrente, na vigência da liminar, não pode responder por uma conduta legitimamente praticada constante na observância de uma ordem judicial.

E não é só! Se admitisse que a Recorrente poderia ser cobrada estaria exigindo que ela, mesmo não tendo recebido o equivalente em pecúnia do comprador, que usufruiu de preços reduzidos, por medida de cautela, em uma decisão judicial travada por terceiros, fosse obrigada financeiramente a constituir uma provisão contábil (expectativa de perda) para uma discussão de um terceiro, contrariando regras contábeis e o próprio Pronunciamento nº 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Enfim, por todos os ângulos de análise, a conclusão é apenas uma só, a de que a Recorrente não pode responder por período em que observou ordem judicial, não tendo praticado ilícito nenhum, vez que a não retenção e o não recolhimento foi gerado por um terceiro, a Leyroz, que, em razão da ordem judicial, assumiu, pelo período de duração da liminar, a condição de exclusiva contribuinte perante o Fisco.

A legislação adjetiva também aponta nesse mesmo sentido, pois, conforme o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, toda discussão judicial envolve, como regra, apenas as partes do processo, não beneficiando nem prejudicando terceiros, conforme estabelece o artigo 472 do Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados

no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

(negritou-se)

E nessa linha de raciocínio, a discussão havida entre a Leyroz e a Fazenda Nacional produz efeitos, como regra, apenas a essas duas partes do processo e daí a norma individual e concreta emanada da decisão judicial, que não contou, em nenhum momento, com a participação da Recorrente, que apenas foi uma das destinatárias da ordem judicial expedida pelo Juízo determinando a não retenção e o não recolhimento.

O artigo 804 do CPC, dispõe sobre a faculdade do Juiz exigir a prestação de contra-cautela ou caução, que, aliás, se faz presente em outros dispositivos da legislação adjetiva, e. g., execução provisória de sentença e etc., conforme segue:

Art. 804. É lícito ao juiz conceder liminarmente ou após justificção prévia a medida cautelar, sem ouvir o réu, quando verificar que este, sendo citado, poderá torná-la ineficaz; caso em que poderá determinar que o requerente preste caução real ou fidejussória de ressarcir os danos que o requerido possa vir a sofrer. [\(Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973\)](#)

No presente caso, a tutela antecipada obtida pela Leyroz não exigiu contra-cautela, de maneira a prevenir prejuízo ao Fisco, devendo, conforme determina o artigo 811 do Código de Processo Civil, portanto, responder à Fazenda Nacional pelo prejuízo causado com a medida liminar:

Art. 811. Sem prejuízo do disposto no art. 16, o requerente do procedimento cautelar responde ao requerido pelo prejuízo que lhe causar a execução da medida:

I - se a sentença no processo principal lhe for desfavorável;

II - se, obtida liminarmente a medida no caso do art. 804 deste Código, não promover a citação do requerido dentro em 5 (cinco) dias;

III - se ocorrer a cessação da eficácia da medida, em qualquer dos casos previstos no art. 808, deste Código;

IV - se o juiz acolher, no procedimento cautelar, a alegação de decadência ou de prescrição do direito do autor (art. 810).

Parágrafo único. A indenização será liquidada nos autos do procedimento cautelar.

(negritou-se)

Depreende-se, portanto, da leitura do artigo 811 do Código de Processo Civil, que a Autoridade Fazendária contrariou o referido dispositivo, que estabelece expressamente que o requerente de uma medida liminar responde ao requerido, a Fazenda Nacional, pelo prejuízo que lhe causar em decorrência da Ação por ele promovida.

Ao ingressar com Ação judicial, a Leyroz, que deu causa à não retenção e ao não recolhimento do IPI, passou a guardar relação pessoal e direta com o fato gerador, passando a figurar, de forma exclusiva, perante o Fisco como a pessoa obrigada ao pagamento do tributo e da penalidade pecuniária decorrente de seu ato, conforme dispõe expressamente o inciso I, do artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Nessa linha de raciocínio, não há fundamento lógico para a exigência do Imposto em face da Recorrente, pois não foi ela que ingressou com a medida judicial nem ela que obteve a decisão judicial em seu favor, mas sim a Leyroz, que, ao fazê-lo, assumiu todos os riscos de sua empreitada, passando a figurar pessoal e diretamente perante o Fisco como a pessoa obrigado ao pagamento do tributo e da respectiva penalidade e acréscimos moratórios.

Adicionalmente, não posso deixar de observar que a Recorrente, tendo recebido ordem judicial de outra distribuidora, anteriormente àquela obtida pela Leyroz, por medida de cautela, ingressou com processo de consulta formal perante a Secretaria da Receita Federal para se certificar de sua responsabilidade decorrente de uma disputa judicial travada por terceiro.

E a Resposta à Consulta n 60/2006, da Sétima Região Fiscal, foi categórica ao decidir que acaso deferida a liminar eventual insucesso da autora da ação judicial em questão deve ser por esta suportado, deixando, portanto, a Recorrente, completamente fora dos lindes da responsabilidade tributária, conforme se verifica abaixo:

SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/7ª RF/DISIT Nº 60/2006

Processo nº 13748.000523/2005-87 Consulente: Cervejaria Petrópolis S/A.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ementa: AÇÃO DECLARATÓRIA PROPOSTA POR CONTRIBUINTE DE FATO DO IPI. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. EFEITOS QUANTO AO CONTRIBUINTE DE DIREITO. Admitido judicialmente o direito de ação em declaratória proposta pela compradora de produtos industrializados em face da União, onde se questiona a validade do regime de tributação imposto pela legislação, sem que a contribuinte-industrial integre a lide, não cabe a esta suportar qualquer prejuízo decorrente de processo que não provocou.

Deferida a antecipação de tutela no sentido de impedir a indústria – tratada como pessoa estranha à lide – de promover o destaque e o recolhimento do IPI, o eventual insucesso da autora quando da decisão definitiva deve ser por esta suportado, sendo-lhe exigíveis os valores devidos e consectários moratórios punitivos. Dispositivos legais: CF, arts. 5º, II, e 150, I; CTN, arts. 3º, 46 a 51 e 121; CPC, art. 811, I.

A DRJ afasta a vinculação desta Consulta, sob o fundamento de que o fato determinado por ela versado, ainda que trate da mesma hipótese do processo da Leyroz, seria distinto deste, por se referir a uma decisão judicial obtida por *outra* pessoa jurídica Distribuidora.

Questiono tal posicionamento da DRJ, muito embora, ressalto, nos termos do presente voto, em meu entendimento, os motivos acima devidamente fundamentados seriam suficientes para resolver a lide, vez que, conforme descrito, desde a ausência de ilicitude por parte da Recorrente, verifica-se um conjunto lógico de normas que não permitem a sua responsabilização, mas antes apontam exclusivamente para a Leyroz.

De qualquer forma, não posso deixar de chamar a atenção para uma circunstância jurídica que considero relevante a respeito da posição da Recorrente no processo de consulta que enfraquece sobremaneira a Decisão da DRJ nesse ponto.

E tal decorre de um simples argumento. Ora, se admitido que a Resposta à Consulta n 60/2006 apenas atinge a determinada situação, não alcançando fato idêntico decorrente de discussão judicial promovida pela Leyroz, então a conclusão é que a Recorrente, caso desejasse se precaver, deveria formular uma nova Consulta específica para o processo da Leyroz.

Veja que, nessa hipótese específica, implicitamente, a DRJ responsabilizou a Recorrente por ter sido negligente, vez que culposamente não obteve novo pronunciamento Fiscal para um novo processo judicial de outra distribuidora, a Leyroz, sendo, com base nesse curioso raciocínio, necessário tantos processos de consulta quantas forem as ordem judiciais recebidas pela Recorrente.

Admitiria tranquilamente tal premissa caso o inciso IV, do artigo 15 da Instrução Normativa n 573, de 23 de novembro de 2005, não dispusesse expressamente sobre a impossibilidade prática da Recorrente ingressar com novo processo de Consulta:

Art. 15. Não produzirá efeitos a consulta formulada:

....

VI - quando o fato houver sido objeto de solução anterior proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente; (negritos nossos)

Isso porque o mencionado dispositivo dispõe que não produz efeitos a consulta formulada quando o fato e o fato é justamente idêntico houver sido objeto de solução anterior proferida em consulta em que tenha sido parte a Recorrente, e cujo entendimento por parte da Administração não tenha sido alterado por ato superveniente.

Aliás, pertine observar que o inciso IV, do artigo 15 da IN SRF n 573/2005 reproduz o constante no mesmo inciso IV, do artigo 52 do Decreto n 70.235, de 06 de março de 1972, que, adicionalmente, em seu inciso VI, também estabelece a ausência de efeitos da consulta quando o fato estiver definido ou declarado em disposição expressa de Lei:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

...

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

...".

Quer me parecer que os comandos previstos nos artigos 472 e, principalmente, artigos 811 do Código de Processo Civil, declaram que em caso de discussão judicial o requerente (Leyroz) responde perante o requerido (Fisco) pelos prejuízos que causar com sua Ação, o que, em última análise, impediria qualquer manifestação do Fisco sobre o tema ante as regras então vigentes do Código de Processo Civil, veiculado por legislação de âmbito nacional.

De qualquer modo, veja-se, então, a situação da Recorrente, cuja consulta n 60/2006 não foi reconhecida pela Autoridade Fazendária, que lhe exigiu um novo pronunciamento para idêntico fato, mas a própria legislação, expedida pela Receita Federal do Brasil, que reproduz o artigo 52 do Decreto n 70.235/1972, impede a formulação de nova consulta quando o fato houver sido objeto de consulta anterior proferida em consulta em que a Recorrente tenha figurado como parte.

Nesse aspecto, ainda, não se pode perder de vista que a solução de consulta também, a exemplo do artigo 472 do Código de Processo Civil, faz leis entre as partes, ou seja, o seu resultado vincula, de forma exclusiva, a Consulente (Recorrente) e o Fisco, não vinculando a Consulente (Recorrente) ao terceiro (e.g., Leyroz) e muito menos o terceiro (Leyroz) ao Fisco.

Pela regra da vinculação bilateral dos atos administrativo apenas são afetados pelos efeitos do ato consubstanciado na resposta à solução de consulta, a Consulente, que no presente caso, é a Recorrente, e o Fisco.

Tudo isso sem mencionar que o conteúdo da Resposta à Consulta n 60/2006 não constitui inovação à ordem jurídica, pois, analisando-a mais detidamente, verifica-se que ela, na realidade, reproduz os comandos insertos nos dispositivos do Código Tributário Nacional e do Código de Processo Civil acima mencionados e analisados pormenorizadamente, e decorre da ausência de conduta antijurídica por parte da Recorrente, que no período da medida liminar, apenas observou ordem judicial que lhe foi dirigida.

Em verdade, a conduta praticada pela Autoridade Fazendária me chamou ainda mais a atenção não porque, em meu entendimento, a Resposta à Consulta n 60/2006 deveria ter sido observada e nem porque os dispositivos legais do CTN e CPC impediriam que o lançamento fosse realizado em face da Recorrente, mas sim porque o tema por ela versado não pode ser tido como novidade no âmbito da Receita Federal, que já se pronunciou de forma semelhante por meio do Parecer Normativo n 01, de 24 de setembro de 2002, aplicável ao Imposto de Renda na Fonte:

"IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

(...)

DECISÃO JUDICIAL. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste.

E mais recentemente, a Solução de Consulta Interna - COSIT n 01, de 15 de janeiro de 2013, que ao tratar sobre a contribuição previdenciária sobre a produção rural, em caso de medida judicial, nada mais fez do que reproduzir o entendimento assente na Receita Federal sobre o assunto, que, diga-se de passagem, simplesmente decorre dos dispositivos legais anteriormente mencionados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO. MEDIDA JUDICIAL.

Existindo medida liminar que impeça a empresa adquirente de efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural adquirida, a RFB deve proceder ao lançamento do débito para prevenir a decadência, nos termos do art. 63 da Lei nº9.430, de 1996, em nome do produtor rural pessoa física ou segurado especial. Cassada a medida liminar, e sendo favorável ao fisco a decisão deverá ser feita a cobrança do crédito tributário lançado, observado, com relação à multa de mora, o disposto no §2º do art. 63 da Lei nº9.430, de 1996.

Não tendo sido efetuado o lançamento para prevenir a decadência, o produtor rural pessoa física ou o segurado especial ficam obrigados ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da sua produção rural, considerando-se a data de vencimento originária para o recolhimento da contribuição sub-rogada, observado o disposto no §2º do art. 63 da Lei nº9.430, de 1996, no que se refere à multa de mora. Não havendo pagamento da contribuição previdenciária no prazo previsto no §2º do art. 63 da Lei nº9.430, de 1996, deverá ser efetuado o lançamento de ofício nos termos do art. 33, §7º, da Lei nº8.212, de 1991, combinado com o art. 44 da Lei nº9.430, de 1996.

Em suma, por todos os ângulos de análise, tanto a cobrança de multas, como a cobrança do próprio Imposto em face da Recorrente não se justificam, conforme reconhecido pelo próprio Fisco em fato idêntico, o qual, na realidade, deveria ter endereçado a sua pretensão relativa ao período da liminar contra a Leyroz.

Recurso de Ofício

No tocante ao Recurso de Ofício, conforme se depreende do próprio voto, o seu destino é o não provimento, vez que, reiterando, as penalidades foram afastadas pela ausência de ato ilícito por parte da Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação de multa de ofício (MULTA PROPORCIONAL E MULTA IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO), e a exigência do Imposto em face da Recorrente, com seus respectivos acréscimos moratórios, inclusive no que se refere ao crédito adotado pela Recorrente decorrente do período em que a medida liminar esteve vigente, ou seja, de janeiro de 2009 até 11 de janeiro de 2010.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim

É fato incontroverso nos autos que a Cervejaria Petrópolis, por meio de decisão judicial proferida em âmbito de antecipação de tutela, foi compelida a não destacar o IPI sobre seus produtos com base em pautas fiscais ou pautas de valores.

A certidão de objeto e pé da ação 2004.51.10006486-6, ajuizada pelo distribuidor Leyroz de Caxias Distribuidora de Gêneros Alimentícios Ltda, consta às fls. 537/539 e contém o histórico completo da referida ação até o julgamento de um Agravo pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio do qual foi determinado ao TRF da 2ª Região que julgasse um embargo de declaração interposto pelo autor.

Conquanto a referida certidão não mencione as datas de prolação e de revogação da tutela antecipada, é fato incontroverso nos autos que antecipação dos efeitos da tutela foi concedida em **28/10/2004** e suspensa a partir de **11/01/2010**.

Em outras palavras, é incontroverso que a tutela antecipada vigorou e foi eficaz no período compreendido entre **28/10/2004** e **11/01/2010**.

A fiscalização entendeu que com a revogação da tutela antecipada as coisas retornaram ao *status quo ante*, como se a ação judicial jamais houvesse existido, passando o imposto a ser exigível do contribuinte de direito no período em que seu destaque em nota fiscal esteve vedado por aquele provimento judicial.

Em sede de recurso voluntário, o principal argumento da defesa foi o seguinte:

*"(...) Ocorre que não é a extinção ou o afastamento do crédito tributário pela sentença que impede que o IPI exigido seja cobrado da recorrente, haja vista que a decisão que afastava a incidência do imposto foi reformada pela segunda instância, **mas sim, a incidência dos efeitos dos arts. 472 e 811, que impedem que se responsabilize o terceiro que não participou da ação judicial por eventual insucesso, como de fato ocorreu no caso.***
(...)"

(Os grifos são do original, fls. 1905/1906)

Verifica-se que o principal argumento da defesa sustenta que o art. 811 do CPC retira do contribuinte de direito a responsabilidade pelo pagamento do tributo e a transfere ao contribuinte de fato, situação que teria sido corroborada pela Administração Tributária na solução de consulta nº 60/2006, formulada pela própria recorrente em relação a uma ação semelhante ajuizada por um outro distribuidor.

Neste ponto, não há como concordar com a tese da recorrente e tampouco com a interpretação da Administração Tributária quanto aos efeitos do art. 811 do CPC, pois o referido dispositivo legal estabelece uma hipótese de responsabilidade processual objetiva e em momento algum retira do contribuinte de direito a condição de sujeito passivo direto da obrigação tributária.

O STJ já fixou a interpretação a ser dada ao referido dispositivo legal, conforme ementas a seguir transcritas:

(...)

5. O art. 811 do CPC trata de hipótese de responsabilidade processual objetiva do requerente da medida cautelar, derivada, por força de texto expresso de lei, do julgamento de improcedência do pedido deduzido na ação principal.

6. Para a satisfação de sua pretensão, basta que a parte lesada promova a liquidação dos danos - imprescindível para identificação e quantificação do prejuízo -, nos autos do próprio procedimento cautelar.

(...)

(RESP 1.327.056/PR, 24/09/2013, in:www.stj.jus.br/jurisprudencia)

(...)

2. Recurso especial interposto por Mozariém Gomes do Nascimento:

2.1. Os danos causados a partir da execução de tutela antecipada (assim também a tutela cautelar e a execução provisória) são disciplinados pelo sistema processual vigente à revelia da indagação acerca da culpa da parte, ou se esta agiu de má-fé ou não. Basta a existência do dano decorrente da pretensão deduzida em juízo para que sejam aplicados os arts. 273, § 3º, 475-O, incisos I e II, e 811 do CPC. Cuida-se de responsabilidade objetiva, conforme apregoa, de forma remansosa, doutrina e jurisprudência.

2.2. A obrigação de indenizar o dano causado ao adversário, pela execução de tutela antecipada posteriormente revogada, é consequência natural da improcedência do pedido, decorrência ex lege da sentença e da inexistência do direito anteriormente acautelado, responsabilidade que independe de reconhecimento judicial prévio, ou de pedido do lesado na própria ação ou em ação autônoma ou, ainda, de reconvenção, bastando a liquidação dos danos nos próprios autos, conforme comando legal previsto nos arts. 475-O, inciso II, c/c art. 273, § 3º, do CPC. Precedentes.

(...)

(RESP 1.101.262/DF, 25/09/2012, in:www.stj.jus.br/jurisprudência)

Tratando-se de dispositivo legal que atribui responsabilidade processual objetiva ao contribuinte de fato, no caso o distribuidor Leyroz de Caxias, o art. 811 do CPC não pode ser tomado como um dispositivo legal que altera a sujeição passiva tributária, como entendeu a solução de consulta.

Em outras palavras: em que pese o fato da Leyroz de Caxias estar obrigada a indenizar o prejuízo causado à União pela execução provisória da tutela antecipada, tal fato não retira do contribuinte de direito, no caso a Cervejaria Petrópolis, a condição de sujeito passivo direto do IPI.

A obrigação de indenizar prevista no art. 811 do CPC é autônoma e independente da obrigação tributária principal. A obrigação de indenizar do art. 811 do CPC vincula o contribuinte de fato à União. A obrigação tributária principal vincula o contribuinte de direito à União. São coisas completamente distintas e incomunicáveis. Ainda que o

contribuinte de fato venha a indenizar a União pelo dano causado, persiste a obrigação tributária principal do contribuinte de direito.

Com a revogação da tutela antecipada, deveria o contribuinte de direito ter emitido notas fiscais com destaque do imposto para retificar as notas fiscais que haviam sido emitidas sem destaque por força da tutela antecipada. Esta obrigação legal decorre dos arts. 24, II e 407, XII do RIPI/2010, *in verbis*:

Art.24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I-omissis...

II-o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

(...)

Art.407. A nota fiscal, modelos I ou I-A, será emitida:

(...)

XII-no destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade; (...)

Não tendo a Cervejaria Petrópolis tomado as providências legais que lhe competiam, sujeitou-se à exigência do imposto pela via do lançamento de ofício.

Neste ponto é que discordo do voto do ilustre relator Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, pois do fato de o art. 811 do CPC determinar que o requerente da medida repare o prejuízo ao requerido, não decorre logicamente a conclusão de que o contribuinte de direito não pode ser alvo do lançamento de ofício. Ele pode sim ser alvo da exigência, pois continua sendo contribuinte de direito.

Sendo assim, com base nesse entendimento, meu voto seria no sentido manter o lançamento de ofício, mas com a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora no período em que a Cervejaria Petrópolis esteve compelida a não efetuar o destaque do imposto pelo Poder Judiciário.

E para dar lastro à exclusão da multa de ofício no período de vigência da tutela antecipada eu invocaria o art. 100 do CTN, que é perfeitamente aplicável ao caso concreto por analogia.

A aplicação da analogia para exclusão da multa e dos juros no período de vigência da tutela antecipada é perfeitamente viável, pois além de não se estar dispensando o pagamento de tributo (art. 108 do CTN), o contribuinte agiu compelido por uma ordem judicial. Ou seja, ele não deixou de destacar o imposto porque quis. Ele deixou de destacar o imposto porque foi obrigado a respeitar uma ordem judicial. Se o art. 100 do CTN exonera o contribuinte da multa e dos juros de mora nos casos em que ocorre observância das normas complementares à legislação tributária, com muito mais autoridade devem ser exonerados aqueles consecutórios, no caso em que o contribuinte cumpre uma decisão do Poder Judiciário.

Entretanto, no caso concreto, existe um óbice intransponível à aplicação da interpretação sustentada nos parágrafos acima, pois o contribuinte, antes do início desta fiscalização, formulou uma consulta à Administração Tributária, que foi objeto de resposta por meio da Solução de Consulta nº 60/2006. O Termo de Início de Fiscalização foi notificado ao contribuinte em 14/02/2012 (fl. 22/23) e a Solução de Consulta nº 60 da SRRF/7ª RF foi proferida em 17/02/2006.

A referida solução de consulta, específica para a Cervejaria Petrópolis, reproduziu o entendimento veiculado na Solução de Divergência COSIT nº 27, de 29 de outubro de 2002.

Essas soluções de consulta interpretaram o alcance do art. 811 do CPC e decidiram de forma diametralmente oposta ao entendimento desta declaração de voto.

Em outras palavras, a Administração Tributária entendeu que nada pode ser exigido do contribuinte de direito, quando o contribuinte de fato obtém provimento judicial que obriga o contribuinte de direito a não efetuar o destaque do imposto. O entendimento da Administração é no sentido de que ocorre alteração na sujeição passiva no período de vigência do provimento judicial que impede o contribuinte de direito de destacar o imposto.

O excerto a seguir transcrito, extraído da Solução de Consulta 60/2006, específica para a recorrente, deixa bem claro o entendimento da Administração Tributária, *in verbis*:

*"(...) Desta feita, caberá à consulente responder pelas dívidas relativas ao IPI, oriundas de operações com a autora, apenas em relação às operações que se deram até o momento do recebimento da ordem judicial que determinou o não-pagamento, bem como em relação às operações imediatamente posteriores à eventual cassação da tutela. **Aquelas dívidas decorrentes das operações aperfeiçoadas na vigência na (sic) medida judicial aludida são exigíveis da autora, de forma a se guardar coerência com o tratamento dispensado judicialmente a esta. (...)**"*

A Coordenação Geral do Sistema de Tributação deixou bem claro seu entendimento de que ocorre alteração na sujeição passiva nos excertos abaixo grifados da Solução de Divergência nº 27/2002, *in verbis*:

*"(...) **Versando, portanto, a consulta sobre sujeição passiva, é eficaz e comporta apreciação de mérito, para definir qual o sujeito passivo da obrigação quando, por força de decisão judicial, o contribuinte de direito fica impedido de agir em face de tutela judicial concedida a contribuintes de fato.**"*

7. Da análise da decisão proferida pela SRRF07, verifica-se estar correto seu entendimento, uma vez que, em face de obstáculo judicial, os contribuintes de direito (consulentes) ficaram, no período abrangido pela tutela judicial, impedidos de destacar e recolher o IPI referente às saídas de produtos tributados de seus estabelecimentos.

8.A reforçar o entendimento daquela Superintendência, a atual Constituição Federal arrola entre os direitos e garantias individuais os princípios do devido processo legal e da ampla defesa, contidos, respectivamente, nos incisos LIV e LV do seu art. 5º. Da conjugação dos mencionados dispositivos extrai-se que não se pode estender os efeitos de uma medida judicial a quem não foi parte, e, portanto, não teve oportunidade de produzir provas no processo.

8.1 Caso em decisão judicial definitiva sejam vencidos os autores da ação judicial, cabe-lhes recolher o imposto que deixou de ser destacado como consequência da demanda por eles intentada.

9.Ademais, **como bem salientou aquela Superintendência, reza o inciso I do art. 811 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC) que, em caso de improcedência da ação principal, o requerente do procedimento cautelar (no caso, o contribuinte de fato) deve responder perante o requerido por eventual prejuízo que a execução da medida lhe causar.** Diante do exposto, não se vislumbra no caso sob comento a possibilidade de se estender ao contribuinte de direito os efeitos da sentença proferida em demanda da qual não foi parte.

Conclui-se, portanto, pelo cabimento da representação ora formalizada, bem assim pela eficácia de ambas as consultas e, ainda, **pela homologação do entendimento da SRRF07, que analisou corretamente a matéria"**

No que tange ao efeito e ao alcance da consulta, é fato incontroverso que na consulta específica a Cervejaria Petrópolis incluiu apenas a ação judicial movida pelo distribuidor JM Indústria Comércio e Logística Ltda, deixando de mencionar o distribuidor Leyroz de Caxias, mas tal fato não significa que a consulta não ampare as saídas sem destaque de IPI realizadas ao fornecedor Leyroz de Caixas.

Não há como se concordar com a decisão de primeira instância quando afirma que a referida consulta não pode ser aplicada à ação da Leyroz de Caxias ao argumento de que a IN 740/2007 estabelece que a consulta se circunscreve a fato certo e determinado.

No caso concreto, o fato certo e determinado é a existência de ações judiciais, não importa quantas sejam, movidas por contribuintes de fato (distribuidores de bebidas) com o objetivo de impedirem a Cervejaria Petrópolis (contribuinte de direito) de destacar o IPI sobre bebidas com base em pautas fiscais estabelecidas por ato administrativo do Secretário da Receita Federal.

Esse é um fato único. As ações podem ser múltiplas, tantas quantos forem os distribuidores que se julgam lesados em seus direitos. Mas o fato é único: o mesmo contribuinte de direito foi impedido destacar o IPI por medidas judiciais interpostas pelos seus clientes contribuintes de fato.

As tutelas judiciais obtidas pela Leyroz de Caxias e pelo JM Indústria e Comércio foram exatamente as mesmas: impediram a Cervejaria Petrópolis de destacar o IPI sobre bebidas com base em pautas fiscais baixadas por ato administrativo. A simples mudança do número da ação ou do nome do distribuidor é um *discrimen* que não é hábil para sustentar a afirmação de que se tratam de fatos diferentes.

Ademais, com o advento do art. 15 da IN RFB nº 1.464/2014 e dos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396/2013, a Administração Tributária passou a atribuir novos efeitos às soluções de consulta. Vejamos.

Art. 15 da IN RFB 1.464, de 8 de maio de 2014, *in verbis*:

Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Arts 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, *in verbis*:

Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

O art. 15 da IN RFB nº 1.464/2014, atribui efeito vinculante às consultas formuladas no âmbito da classificação fiscal de mercadorias. A atribuição desse efeito se justifica porque se contribuintes diferentes trabalham com a mesma mercadoria, a solução de consulta que decide a classificação de determinada mercadoria se aplica para todos os demais contribuintes que trabalhem com a mesma mercadoria, uma vez que as regras de interpretação aplicáveis serão as mesmas independentemente do contribuinte que venha a formular a consulta.

Ora, se vários contribuintes diferentes passaram a poder utilizar uma solução de consulta específica para um determinado contribuinte, por qual razão a Cervejaria Petrópolis não poderia utilizar o mesmo entendimento que foi a ela dispensado em relação a um distribuidor para uma situação idêntica provocada por outro distribuidor?

Pouco importa quantos sejam os distribuidores que ingressem com ações judiciais para impedir a Cervejaria Petrópolis de destacar o IPI com base em pautas fiscais. A solução a ser adotada pela Administração Tributária em relação a cada ação seria a mesma que foi adotada para o caso do distribuidor JM na Solução de Consulta nº 60/2006, mesmo porque as Superintendências passaram a ficar vinculadas à Solução de Divergência COSIT nº 27, de

29 de outubro de 2002, por força do disposto no art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013, com a nova redação que lhe foi dada pela IN RFB nº 1.464/2014.

Embora discorde da interpretação contida nas soluções de consulta quanto ao alcance do art. 811, do CPC, é inequívoco que tal interpretação vincula a Administração Tributária enquanto não for revista, a teor do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

"(...) §12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial..."

Sendo assim, se tanto na solução de consulta específica da Cervejaria Petrópolis, quanto na Solução de Divergência COSIT nº 27/2002, está expresso o entendimento da Administração Tributária no sentido de que **nada pode ser exigido do contribuinte de direito no período de vigência de medida judicial interposta pelo contribuinte de fato**, a fiscalização não poderia ter incluído no lançamento tributário os fatos geradores ocorridos anteriormente à suspensão da tutela antecipada, ou seja, fatos geradores ocorridos até 10/01/2010.

A consequência desse entendimento conduz à conclusão de que a fiscalização, além de não poder lançar o imposto não destacado no período de vigência da tutela antecipada, também não pode reconstituir os saldos da escrita fiscal, realocando créditos utilizados pelo contribuinte no período de fevereiro a dezembro de 2010 para abater débitos do período coberto pela tutela antecipada. Em outras palavras, a adoção da interpretação contida nas soluções de consulta liquida a pretensão fiscal, **no período coberto pela tutela antecipada**, para as duas infrações lançadas no auto de infração, quais sejam: a) IPI não lançado; e 2) IPI lançado, mas não recolhido.

Entretanto, no caso concreto verifica-se que o provimento do recurso voluntário não pode ser integral, pois o exame do auto de infração e do relatório fiscal, revela que a empresa, após ter recebido a comunicação da suspensão da tutela antecipada em 14/01/2010 (fl. 858), continuou a dar saída sem destaque do imposto para o distribuidor Leyroz até 31/01/2010 (conforme item 3.9 do relatório fiscal de fls. 910/911 e demonstrativo de apuração de fls. 1178/1745).

Sendo assim, o lançamento deve ser mantido em relação à falta de destaque do imposto quanto às saídas ocorridas no período compreendido entre 11/01/2010 (data da revogação da tutela antecipada) e 31/01/2010, pois tais saídas deveriam ter ocorrido com destaque do IPI, uma vez que para esse período não existia amparo na tutela antecipada e muito menos na solução de consulta.

Fica mantido também o imposto não recolhido que eventualmente venha a ser apurado nos períodos de apuração subsequentes, quando da reconstituição dos saldos da escrita fiscal, que será efetuada com base no critério estabelecido no parágrafo anterior.

A multa de ofício a ser mantida sobre a falta de lançamento e sobre a falta de recolhimento de débitos apurados na parte remanescente do lançamento é a de 75%, pois acompanhei o relator quanto à negativa de provimento do recurso de ofício.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o contribuinte do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de vigência da tutela antecipada

Processo nº 10855.722479/2013-64
Acórdão n.º **3403-003.538**

S3-C4T3
Fl. 46

(excluir do lançamento as saídas sem destaque do imposto ocorridas entre janeiro de 2009 e 11/01/2010).

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA