



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

**Processo n°** 10855.724603/2011-64  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.806 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2017  
**Matéria** IPI.  
**Recorrente** REFRISO REFRIGERANTES SOROCABA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

**RECURSO DE OFÍCIO.**

REQUISITOS NOTA COMPLEMENTAR N.º 21-1 DA TIPI.

Como o produto fornecido é dispensado de registro no Ministério da Agricultura e Pecuária - MAPA e na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, afasta-se a aplicação da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI e a correspondente redução da alíquota em 50%.

Recurso de Ofício Negado.

**RECURSO VOLUNTÁRIO.**

CRÉDITO. NCM 2106.90.10. "Ex 01"

Uma vez que está em discussão a capacidade de diluição do insumo (concentrado para refrigerante), a fiscalização foi coerente em considerar a informação prestada pelo fornecedor, vez que detentor das informações técnicas quanto ao produto por ele comercializado.

CRÉDITO AQUISIÇÃO INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.

O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. (Supremo Tribunal Federal, RE n.º 398.365, repercussão geral). Aplicação do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição

imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

#### DECADÊNCIA. IPI.

Somente créditos admitidos pelo regulamento são aptos a caracterizar o pagamento antecipado. Em relação aos créditos não admitidos, a contagem do prazo decadencial se dá pela aplicação do art. 173, I, do CTN. Reconhece-se a decadência, à luz do art. 150, §4º, do CTN, somente em relação aos períodos de apuração para os quais houve recolhimento em DARF do valor do saldo devedor apurado.

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. INEXISTÊNCIA.

Para o enquadramento na regra do art. 124, I, do CTN, necessário que a fiscalização comprove, de forma contundente, a realização conjunta do fato gerador pelo autuado e correspondentes solidários, com a existência de vínculo jurídico que implica na realização conjunta do fato descrito na lei (da hipótese tributária).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por negar provimento ao recurso de ofício e por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: a) por unanimidade de votos para (a.1) afastar a multa qualificada aplicada diante da ausência de dolo por quaisquer dos motivos apontados pela fiscalização, sendo mantida a multa de ofício no patamar de 75%, (a.2) reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos 1º e 2º decêndios de 01/2006 (e-fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (e-fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (e-fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (e-fls. 1.180/1.182), 1ª e 2º-11/2006 (e-fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (e-fls. 1.195/1.197) e (a.3) excluir do pólo passivo os responsáveis solidários Odair Momesso, Odair Momesso Júnior, Julio Cesar Momesso, João Paulo Momesso, Carmen De Fatima Garcia Momesso, Otávio Momesso, Ana Paula Momesso, Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda.; b) por maioria de votos, rejeitou-se a proposta de diligência formulada pela Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz e negou-se o provimento em maior extensão para reconhecer a imprestabilidade da prova apresentada pelo fisco em relação ao enquadramento do concentrado no ex-01. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto; c) pelo voto de qualidade, negou-se provimento em relação à decadência dos períodos de apuração nos quais houve saldo credor de escrita. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra.

Sustentou pela REFRISO REFRIGERANTES SOROCABA LTDA, o Dr. Tiago Luiz Leitão Piloto, OAB/SP 318.848.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

(Assinado com certificado digital)

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado

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

## Relatório

Por trazer uma síntese do processo e da Impugnação Administrativa apresentada, peço vênica para transcrever o relatório da r. decisão recorrida:

*"Contra o estabelecimento em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 1.760/1.808, para exigir R\$ 3.165.132,17 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 1.328.588,67 de juros de mora calculados até 31/11/2011 e R\$ 3.990.783,88 de multa proporcional ao valor do imposto (150%), o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 8.484.504,72, em virtude de ter o estabelecimento industrial deixado de recolher o imposto em decorrência da escrituração e utilização de créditos indevidos de IPI.*

***Consoante o Relatório Fiscal de fls. 1.760/1.808, a contribuinte escriturou-se de créditos básicos indevidos nas seguintes situações:***

***1. Creditamentos de IPI baseados na aquisição de produtos não-tributados (NT), isentos ou beneficiados a alíquota zero de fornecedores diversos no território nacional, creditamento este que não encontra amparo legal, tendo sido aplicada de forma linear a alíquota de 15% (quinze por cento), ressalvados alguns produtos cujas alíquotas variam entre 115% e 515%;***

***2. Creditamentos de IPI baseados na aquisição de concentrados base para fabricação de bebida não alcoólica, adquiridos da empresa Polyaromas Preparados e Extratos Ltda, instalada na Zona Franca de Manaus, com classificação fiscal diferente do determinado na Tabela do IPI (NCM 2106.90.10 – Ex02 ao invés da 2106.90.10 Ex01), o que acarretou um creditamento indevido de valores à alíquota de 40%, quando o correto seria a de 27%, não tendo ainda, sido observada a disposição contida na Nota Complementar (211), constante das notas do capítulo 21 da TIPI, devendo o montante do crédito apurado nesses termos ser reduzido em 50%.***

*Nos termos do Relatório Fiscal, para a infração comentada no item "4.3 – Crédito Básico Indevido – Não obediência à redução de alíquota preconizada pela*

legislação na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus” foi aplicada a multa de 75%, enquanto para as demais infrações, dos itens “4.1 – Crédito Básico Indevido – Créditos decorrentes de Insumos imunes, isentos, não tributados ou alíquotazero” e “4.2 – Crédito Básico Indevido – Incorreção na classificação fiscal; diferença de Alíquotas – código EX – na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus”, fica a multa qualificada por dolo, incidindo em dobro, no percentual de 150%. **Conforme Relatório Fiscal e Termos de Sujeição Passiva Solidária nº 001/2011 a 008/2011, de fls. 1.816/1.831, foi imputada responsabilidade passiva solidária em desfavor de Ana Paula Momesso CPF 307.864.62892, Carmen Fátima Garcia Momesso CPF 057.983.40856, João Paulo Momesso CPF 156.598.96863, Júlio César Momesso CPF 220.525.51859, Odair Momesso CPF 555.761.76804, Odair Momesso Junior – CPF 212.698.01899, Otávio Momesso CPF 555.762.06800 e a empresa Barbaka Distribuidora e Comércio Ltda CNPJ 45.944.535/000159.**

Regularmente cientificados, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram a **impugnação de fls. 1.858/1.904**, instruída com os documentos de fls. 1.905/2.006, alegando, em síntese, que:

1. Completado o fato gerador do IPI ao final de cada mês e não tendo verificado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, **quando da ciência do auto de infração em 23/12/2011 já se encontrava decaído o direito da Fazenda de proceder à glosa dos valores tidos como creditados pela impugnante até 23/12/2006**, devendo ser declarado o débito tributário extinto pela decadência;

2. **Pela sistemática da não-cumulatividade é de ser mantido o direito ao crédito do IPI mesmo quando decorrente de operações isentas, não-tributadas e alíquota zero.** Inclusive, o pleno do STF, quando do julgamento do RE 212.484RS, reconheceu a não-cumulatividade na aquisição de insumos isentos. Na afirmativa que teria utilizado alíquotas que variam entre 115% e 515%, ocorreu erro de digitação, posto que a alíquota de 15% fora utilizada de forma linear;

3. A questão aventada acerca do creditamento de IPI decorrente de operações com o fornecedor Polyaromas, empresa situada na zona de livre comércio, é a controvérsia em torno da classificação fiscal do insumo denominado “concentrado para bebidas não alcoólicas (laranja, guaraná e cola)” nas posições da NCM, códigos “ex”. **Consoante atesta o Técnico Responsável, o concentrado adquirido da Polyaromas foi utilizado na proporção de até 01 parte de concentrado para 10 partes de produto final, atendendo os padrões de identidade e qualidade regidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, bem como o registro do produto final perante este órgão, enquadrando o produto no código Ex02, sendo correta a aplicação da alíquota de 40% para fins de apuração de crédito de IPI;**

4. Os fundamentos tecidos pela autoridade administrativa fiscal, no que diz respeito à incidência da Nota Complementar 21 da TIPI como forma de reduzir o crédito apurado e mantido pela impugnante em 50%, não encontram amparo em nosso ordenamento jurídico pátrio. Ainda, **se a empresa Polyaromas acosa estivesse fora da Zona Franca de Manaus, para fruir do benefício descrito na Nota Complementar 21 da TIPI deveria ter seus produtos registrados no Ministério da Agricultura, Pecuária e abastecimento, o que não é o caso;**

5. A qualificação de multas, por representar não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada ao alvedrio do fisco. Pela observância da norma descrita, verifica-se que, **somente em caso de comprovação, pelo Fisco, do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas;**

6. **Não está demonstrado nos autos a ação ou omissão dolosa na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, por isso, deve ser desqualificada a multa de ofício no importe de 150%.** O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem mantido a presunção de boa-fé e de inocência dos contribuintes no julgamento de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas;

7. *Não há elementos para atribuição da sujeição passiva por solidariedade aos responsáveis solidários. O conceito de solidariedade contido no inciso I do artigo 124 do CTN é vago, incompleto e impreciso, o que, exige-se, por dever de ofício, o exame de cada situação que constitui o fato gerador do respectivo tributo, a fim de que se constate a existência do interesse comum;*

8. *Demonstrado que a contribuinte agiu de acordo com os ditames legais exigidos, resta descabida a presunção tomada pelo fisco quanto à responsabilidade solidária, sob a alegação de que simples registros fiscais, caracterizam a existência de responsabilidade de “diretores fictícios”;*

9. *Mesmo que considerássemos válidos os argumentos tecidos pelo auditor fiscal, os impugnantes não podem ser responsabilizados pelo pagamento do imposto, sem que haja dolo ou culpa;*

10. *Se os impugnantes não concorreram para a omissão do recolhimento do tributo, não há que se falar em responsabilidade solidária, sendo, medida que se impera, a sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária do presente processo administrativo.*

*É o relatório.” (e-fl. 2.047/2.049 - grifei)*

Em julgamento desta defesa, a autuação foi reformada em parte para excluir a exigência trazida no item 4.3 do Relatório Fiscal do Auto de Infração (necessidade de observância da Nota Complementar 21 da TIPI), vez que o fornecedor Polyaromas Preparados e Extratos Ltda não está sujeito ao registro nos Ministérios da Agricultura e Reforma Agrária, Saúde e na Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Contra esta parte foi indicado no acórdão a oposição de Recurso de Ofício.

O restante da autuação foi mantido, tendo sido o julgado ementado nos seguintes termos:

*“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 11/11/2007 a 31/12/2008*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. ALÍQUOTA.*

*Os concentrados para elaboração de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada do concentrado, classificam-se no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, estando sujeito, em situação de tributação normal, à alíquota de 27% (vinte e sete por cento).*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008*

*INSUMOS DESONERADOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária.*

*IPI. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA.*

*A redução de alíquota prevista na NC (211) da TIPI depende da expedição de ato administrativo complexo por parte da Administração e não pode ser determinada de ofício pela fiscalização e nem reconhecida pelas instâncias administrativas de julgamento por absoluta falta de competência legal.*

*DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS FICTOS DO IPI.*

*É correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo, pois não ocorre fato gerador do tributo no momento do creditamento. O uso indevido do crédito é que gera conseqüências tributárias, pois ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente*

*desta glosa. Nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de decadência para o lançamento de ofício deve ser contado pela regra do art. 173, I do CTN.*

**MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS.**

*Observadas as circunstâncias qualificativas como a fraude e a sonegação, a multa punitiva deve ser exacerbada, com a graduação em 150%.*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

*É cabível a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada (art. 124, I, do CTN).*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte" (e-fl. 2.045/2.046)*

Intimados dessa decisão em 18/03/2015, a autuada e os solidários Otávio Momesso, Odair Momesso Júnior, Ana Paula Momesso, Odair Momesso, Carmen de Fátima Garcia Momesso, João Paulo Momesso, Júlio César Momesso e Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda., apresentaram Recurso Voluntário em 14/04/2015 reiterando os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, sustentando, em síntese:

- a) decadência do período de 10/01/2006 a 20/12/2006 pela aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º, CTN, vez que a dedução de débitos no RAIPI equivale ao pagamento na forma do art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002;
- b) direito ao crédito decorrente de operações isentas, não tributáveis ou sujeitas à alíquota zero à luz do princípio da não cumulatividade;
- c) foi indevida a glosa do diferencial de alíquota na aquisição de insumos de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus (concentrado para bebidas não alcoólicas adquiridas do fornecedor Polyaromas preparados e extratos Ltda.), vez que o referido insumo se enquadra na classificação NCM 2106.90.10, ex "02" e não ex "01" como entendido pela fiscalização com fulcro na informação do remetente (diferença de 27% para 40%);
- d) necessidade de se afastar a multa qualificada aplicada, vez que ausentes os requisitos de dolo ou fraude e uma vez que a multa possui caráter confiscatório;
- e) a ausência de responsabilidade solidária por ausência de fundamento de validade, vez que os terceiros não praticaram qualquer conduta suscetível a atrair a aplicação do art. 137, do CTN e "*alguns não poderiam responder por todo o período exigido, haja vista que as contas pessoais levantadas não correspondem a todo o períodos (sic.) fiscalizado*" (e-fl. 2.208)

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Como relatado, o Auto de Infração foi lavrado em razão da glosa de créditos básicos considerados indevidos pela fiscalização por três razões distintas, assim divididas no Relatório Fiscal:

4.1 - Créditos decorrentes de Insumos imunes, isentos, não-tributados ou alíquota-zero

4.2 - Incorreção na classificação fiscal e diferença de Alíquotas – código EX - na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus

4.3 - Não obediência à redução de alíquota preconizada pela legislação na regular tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus, a partir de 01/01/2007

O item 4.3 foi excluído pela decisão recorrida, sendo objeto do recurso de ofício do qual conheço na forma da Portaria nº 3/2008<sup>1</sup>, vez que o valor exonerado supera o limite de alçada (valor depreendido da comparação do valor autuado indicado na e-fl. 1.760 e do valor trazido no DARF para pagamento do valor remanescente após a decisão recorrida à e-fl. 2.088)

Adentro primeiramente em suas razões para posteriormente ingressar na análise pertinente ao Recurso Voluntário.

## I - DO RECURSO DE OFÍCIO

Neste ponto, a decisão recorrida se respaldou na disciplina normativa aplicável e na doutrina, evidenciando que a fiscalização não observou os requisitos para a aplicação da Nota Complementar nº 21-1 da TIPI e a correspondente redução da alíquota em 50%. Isso porque a fornecedora Polyaromas informou que o produto fornecido é dispensado de registro no Ministério da Agricultura e Pecuária - MAPA e na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, afastando, portanto, a aplicação da NC 21-1.

Vejam as exatas razões da decisão nesse ponto:

*"Ou seja, a discussão administrativa no caso presente cinge-se à questão da redução da alíquota prevista na Nota Complementar (21-1) da TIPI e regulada no art. 65 do RIPI/2002.*

*Assim dispõe a Nota Complementar (21-1):*

*NC (21-1) Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, compreendidos nos "ex" 01 e 02 do código 2106.90.10, **que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.***

*Já o art. 65 do RIPI/2002, que tem fulcro legal no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 e no art. 15 da Lei nº 9.493/97, está vazado nos seguintes termos:*

*"Art. 65. Haverá redução:*

*I das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, **após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e***

<sup>1</sup> "Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).  
Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo."

**Abastecimento MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício:**

*A literalidade dos dispositivos não deixa dúvidas: **é a autoridade competente do Ministério da Agricultura quem vai decidir se o produto preenche ou não os requisitos estabelecidos na NC (21-1), ou seja, se o produto atende ou não aos padrões de identidade e qualidade estabelecidos por aquele Ministério.***

*No âmbito fiscal, após o pronunciamento do Ministério da Agricultura sobre a matéria de sua competência, é a Secretaria da Receita Federal do Brasil quem baixa o ato declaratório reconhecendo o direito do contribuinte ao benefício fiscal da redução de alíquota, tendo como pressuposto o ato administrativo anterior.*

*São duas competências distintas. Uma para dizer se o produto atende aos padrões de identidade e qualidade e outra para declarar o direito ao benefício fiscal.*

*O art. 65 revela que a possibilidade de fruição do incentivo se perfaz por meio de um ato administrativo complexo, ou seja, de um ato resultante da conjugação de vontades de dois órgãos administrativos distintos. Seguindo a doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello, o ato do Ministério da Agricultura classifica-se como um “ato de administração ativa”, pois visa criar uma utilidade pública, constituindo uma situação jurídica. Já o ato declaratório da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constitui-se num “ato de administração controladora”, uma vez que visa impedir ou permitir a produção ou a eficácia de atos de administração ativa mediante exame prévio ou posterior da conveniência ou legalidade deles (in: Curso de Direito Administrativo. São Paulo, Malheiros, 8ª ed., pp. 244 e 247).*

**No caso dos autos, a fornecedora Polyaromas, na resposta à demanda de diligência fiscal (fls. 1.396), informa que o produto fornecido é dispensado de registro no MAPA Ministério da Agricultura e Reforma Agrária e na ANVISA Agência Nacional de Vigilância Sanitária.**

*Portanto, se o fornecedor dos concentrados não está sujeito ao registro no Ministério da Saúde, é evidente que o concentrado não se enquadra nos requisitos da NC (21-1). Na verdade, tanto a NC (21-1), como o art. 65 do Regulamento não podem ser cumpridos, porque diante da inexistência do ato de administração ativa do Ministério da Agricultura, a Receita Federal não tem como desincumbir-se de seu mister legal e expedir o ato de administração controladora que o Regulamento do IPI exige.*

**Logo, é inequívoco que os concentrados vendidos pela Polyaromas não foram alcançados pela redução de alíquota prevista na NC (21-1), sendo correto à luz do direito positivo vigente o procedimento da autuada creditar-se sem a redução prevista na NC (211).**

*Portanto, entendo que a redução de alíquota não poderia ser determinada de ofício pela fiscalização e, tampouco, reconhecida em sede de julgamento administrativo por absoluta e total falta de competência das instâncias julgadoras para emitir tal juízo.” (e-fls. 2.059/2.060 - grifei)*

Entendo ser irretocável a decisão neste ponto, devendo ser mantido a exclusão da exigência vez que de acordo com a legislação aplicável e com a própria redação da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI<sup>2</sup>.

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

## II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

<sup>2</sup> Insta mencionar que à época dos fatos geradores autuados não estava vigente a base normativa do Parecer Normativo COSIT n.º 28/2013, em especial a Instrução Normativa n.º 1.185/2011, mas que igualmente traz a necessidade de observar a especificação expedida pelo MAPA dos produtos.

Quanto aos itens remanescentes (4.1 e 4.2 do Relatório Fiscal), a autuada e responsáveis solidárias apresentaram Recurso Voluntário tempestivo, do qual tomo conhecimento.

Primeiramente, adentrarei em argumentos de mérito, vez que a preliminar de decadência é influenciada pela existência, ou não, de dolo apontado pela fiscalização. Por sua vez, o dolo e a multa qualificada aplicada somente poderão ser analisados após a discussão em torno da validade do crédito básico glosado. Assim, para facilitar a análise a ser depreendida, divido esse tópico nos seguintes subtópicos:

II.1. Item 4.1 do Relatório Fiscal - Créditos decorrentes de operações isentas, não tributáveis ou sujeitas à alíquota zero

II.2. Item 4.2 do Relatório Fiscal - Classificação fiscal e diferença de Alíquotas na tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus

II.3. Do dolo e da multa qualificada aplicada

II.4. Da decadência do período de 01/01/2006 a 20/12/2006

II.5. Da responsabilidade solidária

Feito este breve intróito, passo ao julgamento.

## **II.1 - ITEM 4.1 DO RELATÓRIO FISCAL - CRÉDITO DECORRENTE DE OPERAÇÕES ISENTAS, NÃO TRIBUTÁVEIS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO**

Sustenta a Recorrente com base no princípio da não cumulatividade que seria válido o crédito decorrente de insumos imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. Do Relatório Fiscal se depreende que este crédito não se refere à fornecedores situados na Zona Franca de Manaus, mas "*de diversos fornecedores espalhados pelo território nacional*" (e-fl. 1.733).

Após uma longa e intensa discussão, esta questão foi sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no RE n.º 398.365<sup>3</sup>, publicado em setembro/2015, firmada a tese no sentido de que "*o princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.*"

A íntegra daquele julgado evidencia que foi discutido naquele processo a questão trazida nos presentes autos, inclusive com o breve histórico da jurisprudência conflitante do STF sobre a matéria:

---

<sup>3</sup> "*Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.*" (RE 398365 RG, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 27/08/2015, DJe-188 divulgado 21/09/2015, publicado 22/09/2015 - grifei)

***"A questão constitucional em debate diz respeito à interpretação do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, que prevê o princípio da não cumulatividade do IPI com a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, no caso de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.***

*Há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero.*

*Como é cediço, esse tema tem como paradigmas o RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e o RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, cujas ementas transcrevo abaixo:*

*IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 7.3.2008)*

*Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. (RE 370682, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 19.12.2007)*

*O mesmo entendimento, aliás, é, de certo modo, confirmado por ocasião do julgamento do já citado RERG 590.809, processo-paradigma da repercussão geral. Veja-se, a propósito, trecho do voto do relator do caso, Min. Marco Aurélio, onde se lê:*

*Quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados, o debate ocorreu nos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS, relator ministro Nelson Jobim, apreciados em 18 de dezembro de 2002. O Tribunal de origem havia reconhecido o crédito para insumos tanto isentos como sujeitos à alíquota zero e não tributados. A União, recorrente, aduziu que o tratamento dado à isenção não alcançaria os demais casos, não sendo possível, na situação concreta, observar o precedente do aludido Recurso Extraordinário nº 212.484/RS. Vê-se que o ente federativo acatou a óptica do Supremo no tocante à isenção, mantendo a insurgência apenas em relação à alíquota zero e à não tributação. O Pleno, na linha desenvolvida pelo relator, não admitiu diferenciar os institutos para o fim de fruição dos créditos, consignando linearmente o direito da então recorrida.*

*Essas decisões não transitaram em julgado, tendo a União interposto embargos de declaração. Tal circunstância, todavia, considerada a excepcionalidade do caráter modificativo dos declaratórios, não retirou a força persuasiva dos pronunciamentos. A embargante insistiu nas diferenças entre isenção e os regimes de não tributação e alíquota zero, inclusive quanto à dificuldade, nesses últimos casos, de definir a forma de apuração dos ditos créditos presumidos, sem arguir omissões, contradições e obscuridades. Por isso, os recursos foram desprovidos. Os segundos declaratórios também não mereceram acolhimento, mesmo em momento posterior à mudança da jurisprudência do Tribunal sobre a questão de fundo. Em*

*outras palavras, apesar da inexistência de desfecho imediato desses processos, o Supremo sinalizou com cores fortes a uniformização do entendimento atinente às três hipóteses de desoneração: assentou o direito ao crédito não apenas no caso de aquisição de insumos isentos, mas também de não tributados e sujeitos à alíquota zero. (Grifou meu)*

*Aduz também Sua Excelência, a propósito da evolução do tema nesta Corte, o seguinte:*

*Conforme fiz ver anteriormente, apenas em 25 de junho de 2007, nos já mencionados Recursos Extraordinários nº 353.657/PR e nº 370.682/SC, presente julgamento relativo a insumos e matérias-primas não tributados e sujeitos à alíquota zero, o Tribunal reviu a posição adotada e passou a proclamar a ausência do direito.*

***Consoante revelado nos votos vencedores, a tese firmada alcança, inclusive, os casos de isenção, no tocante aos quais o crédito também se tornou indevido.***

***Portanto, a mudança ocorreu somente cinco anos depois das últimas decisões do Supremo favoráveis aos contribuintes.***

***Pois bem. Não resta dúvida de que a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero." (grifei)***

Assim, consoante consolidado pelo STF, em julgado que deve ser reproduzido por este Conselho à luz do art. 62, §2º do Regimento Interno, descabido o aproveitamento do crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Com isso, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

## **II.2 - ITEM 4.2 DO RELATÓRIO FISCAL - CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NA TOMADA DE CRÉDITOS DE INSUMOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS**

Em conformidade com o RIPI/2002, a classificação fiscal das mercadorias é adotada de acordo com um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), elencadas na TIPI Para a correta interpretação desses códigos, o Regulamento exige a observância das "*Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal (...) bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado*" (art. 17, RIPI)

A classificação fiscal das mercadorias é, portanto, uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma, pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em recente

julgamento neste E. CARF em julgado de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

*"Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Data do fato gerador: 30/10/2000*

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.***

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.***

*A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.*

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.***

*Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).*

No presente caso, como indicado no Relatório Fiscal, a autuação decorre do fato da Recorrente ter se utilizado "*da classificação fiscal 2106.90.10, com "código ex" 02, que leva ao creditamento à alíquota de 40% (quarenta por cento), ao passo que, o enquadramento correto, consoante informação obtida, por insistência, junto ao fornecedor é "EX 01", com creditamento à alíquota de 27% (vinte e sete por cento)*" (e-fls. 1.733/1.734).

Vejamos abaixo a descrição da posição NCM 2106.90.10 e seus Ex 01 e 02 na TIPI:

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>

Da leitura de descrição das posições, vislumbra-se apenas uma diferença entre os produtos enquadrados no Ex 01 e Ex 02, qual seja, a "*capacidade de diluição*" do produto (concentrado). Essa capacidade pode ser superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado ("Ex 01"), ou igual ou inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado ("Ex 02").

Importante se atentar que a finalidade dos produtos é a mesma: utilização no processo produtivo de bebidas, seja da posição 22.02 (na qual se enquadram os refrigerantes - Ex 01) ou de bebidas refrigerantes do Capítulo 22 da TIPI (Ex 02)

Para respaldar seu entendimento no sentido de que o produto adquirido pela Recorrente como insumo se enquadra no "Ex-01", a fiscalização apresentou a resposta à intimação da empresa que forneceu os concentrados ("Polyaromas"). Conforme histórico trazido no Relatório Fiscal do auto de infração:

*"Na planilha de creditamento apresentada pela fiscalizada detalhando os registros do RAIP19, vê-se tomou crédito à alíquota de 40%, indicando, portanto, que os insumos adquiridos estariam enquadrados no Ex-02, com diluição de até 10 partes da bebida para cada parte de concentrado.*

*Na circularização, buscamos ratificar tal informação, indagando ao fornecedor, "Polyaromas" qual seria a correta classificação fiscal do produto fornecido, conforme se lê no item 3 do Termo de diligência Fiscal, recebido pela empresa em 09/11/2010:*

*"3 - Classificação dos produtos fabricados relacionados no item 2, contendo código NCM e Código EX-TIPI, se aplicável"*

*Ora, a resposta da diligenciada, Polyaromas, não trouxe a classificação NCM completa, pois não apontou a existência de código "EX". Destarte, reintimamos a fornecedora, com termo específico, o Termo de Intimação Fiscal 002, entregue via postal em 03/12/2010, em que se lê:*

*"2 - Intima-se seja refeita a planilha apresentada conforme itens 01 e 03 do referido "Termo de Intimação", dando destaque à informação do código EX dos produtos comercializados, e, facultativamente, coluna de "descrição complementar da mercadoria", de forma a identificar INEQUIVOCAMENTE a capacidade de diluição do concentrado fornecido."*

***Dessa vez, após regularmente reintimada, a Polyaromas, em resposta enviada via postal e recepcionada neste SEFIS em 14/12/2010, forneceu a classificação fiscal completa, afirmando que o produto comercializado referia-se ao EX-01, o que conduz à utilização da alíquota de 27% e não de 40% como praticado pela "Refriso".***

*Ainda buscando corroborar a assertiva de que a alíquota utilizada está em desconformidade com a legislação pertinente, elaboramos o Termo de Intimação fiscal 004, de 13/01/2010, recebido pela empresa em 17/01/2010, em que se relembra os dispositivos legais relativos ao enquadramento da NCM do insumo em questão, e, dentre outros itens a serem explorados em partes específicas deste relatório, indagou-se:*

*"1.2.1.1) Das notas fiscais dos insumos adquiridos de que trata esta intimação e que foram objeto de crédito de IPI, qual a classificação fiscal (com o código "ex"), tendo por base a descrição constante na TIPI"*

***Em resposta ao referido termo, em documento protocolado em 24/11/2011, a Refriso diz que utilizou o Ex-02, e que o produto possui a diluição desse enquadramento.***

*Já tendo reunido provas de que a classificação está incorreta, ficou a matéria reservada para a Autuação que ora se leva a termo. " (e-fls. 1.731/1.732 - grifei)*

Assim, a fiscalização se respaldou na informação do fornecedor, constante do processo (termos de intimação e respostas às e-fls. 1.391/1.418), para concluir o enquadramento fiscal correto do produto.

Com efeito, a resposta da fornecedora foi contundente no sentido de que os produtos por ela fornecidos à Recorrente se enquadram no Ex 01 da NCM 21069010. É o se depreende das planilhas trazidas pela fornecedora às e-fls. 1.415/1.417. Somente para melhor visualização, transcrevo abaixo parte do teor da planilha da e-fl. 1.415:

PolyAromas Preparados e Extratos Ltda  
CNPJ: 08.150.709/0001-85  
Cliente: Refriso Refrigerantes Sorocaba Ltda  
CNPJ: 04.204.987/0001-17

EMISSAO	SAIDA	NUMERO	SERIE	CNPJ	RAZÃO SOCIAL	UF			
31/10/07	31/10/07	70	-	04.204.987/0001-17	REFRISO REFRIGERANTE SOROCABA LTDA	SP			
CÓDIGO	DESCRIÇÃO PRODUTO	NCM/SH	CFOP	DESCRIÇÃO CFOP	UNID	VLR. UNIT.	QUANT	VLR. TOTAL	
LA-E	CONCENTRADO PARA BEBIDA NAO ALCOOLICA LARANJA A 10.000.093 ESPECIAL	21069010 - EX 01	6101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID	2.800,00	60,00	168.000,00	
LB-E	LARANJA B 10.000.093 ESPECIAL	21069010 - EX 01	6101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID	2.500,00	150,00	375.000,00	
GA100-E	GUARANÁ A 10.000.100 ESPECIAL	21069010 - EX 01	6101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID	2.800,00	114,00	319.200,00	
GB-E	GUARANÁ B 10.000.005/100 ESPECIAL	21069010 - EX 01	6101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID	2.500,00	285,00	712.500,00	
CA-E	COLA A 10.000.083 ESPECIAL	21069010 - EX 01	6101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID	2.800,00	60,00	168.000,00	
CB-E	COLA B 10.000.083 ESPECIAL	21069010 - EX 01	6101	VENDA DE PROD. DO ESTABELECIMENTO	UNID	2.500,00	150,00	375.000,00	
<b>VALOR TOTAL NOTA</b>									<b>2.117.700,00</b>

Esse mesmo quadro foi apresentado para todas as notas fiscais objeto da autuação emitidas pela Polyaromas (cópias às e-fls. 963/970 e 974/989), todas com a mesma informação da NCM/SH: "21069010 - EX 01".

Buscando afastar a premissa adotada pela fiscalização, a Recorrente apresentou em sua impugnação informação prestada pela Técnica Irany da Mota Barbosa no sentido de que o concentrado foi utilizado no processo produtivo da Recorrente na proporção de até uma parte de concentrado para 10 partes do produto final, considerando o próprio registro do produto final perante o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (e-fls. 1.931/1.960). Assim, a Recorrente procedeu com o enquadramento no "Ex 02" por considerar a forma de emprego do insumo em seu processo produtivo e alguns dos produtos finais por ela comercializados.

Ora, uma vez que está em discussão a capacidade de diluição do insumo, a fiscalização foi coerente em considerar a informação prestada pelo fornecedor, vez que detentor das informações técnicas quanto ao produto por ele comercializado.

O que se vislumbra no caso em tela é que a Recorrente adquiriu um concentrado com capacidade de diluição superior à dez partes das bebidas, resolvendo, para alguns produtos de sua produção (cujas informações foram trazidas aos autos), por utilizá-los na proporção de 1:10, ou seja, com a efetiva diluição de até 10 vezes.

Entretanto, a forma de utilização do insumo pela Recorrente em seu processo produtivo não altera sua composição e características originárias, sendo dotado de capacidade de diluição superior à efetivamente utilizada pela Recorrente, como atestado pelo fornecedor.

Importante mencionar que os documentos trazidos pela Recorrente aos autos apenas trazem algumas das mercadorias por ela comercializadas com a especificação da proporção da dissolução do concentrado considerando cada bebida produzida, tal como exigido à época pelo item 4.2.1.2 do Regulamento Técnico para fixação dos padrões de identidade e qualidade do preparado ou concentrado líquido para refrigerantes, aprovado pela Portaria n.º 544/1998 do então Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA.

Estes documentos, contudo, não identificam qual a capacidade de diluição original da matéria prima adquirida pela Recorrente, sendo certo que, como consignado nesta mesma Portaria, a composição e características do concentrado/preparado não deve ser alterada "*pelos materiais dos recipientes, dos equipamentos utilizados no seu processamento e comercialização*" (item 4.2.2.2):

*"REGULAMENTO TÉCNICO PARA FIXAÇÃO DOS PADRÕES DE IDENTIDADE E QUALIDADE PARA PREPARADO OU CONCENTRADO LÍQUIDO PARA REFRESCO OU REFRIGERANTE*

*1. ALCANCE*

*1.1. Objetivo: Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade a que deverá obedecer o Preparado ou Concentrado Líquido Para Refresco ou Refrigerante.*

*1.2. Âmbito de Aplicação: O presente Regulamento se aplica ao Preparado ou Concentrado Líquido para Refresco ou Refrigerante.*

*(...)*

*4.2. Requisitos:*

*4.2.1. Características sensoriais e físico-químicas:*

*4.2.1.1. As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto.*

**4.2.1.2. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante, quando diluído para consumo deverá ter a sua composição de acordo com os limites fixados nos Padrões de Identidade e Qualidade para o respectivo refrigerante ou refresco.**

*4.2.1.3. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante que apresentar característica organoléptica própria da matéria - prima natural de sua origem, ou cujo nome se lhe assemelhe, conterà, obrigatoriamente, esta matéria-prima, nas quantidades mínimas estabelecidas nos Padrões de Identidade e Qualidade para refresco e refrigerante, no produto diluído.*

*4.2.1.4. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante que não atender ao disposto no item 4.2.1.3. será denominado de " Artificial ".*

*(...)*

*4.2.2. Acondicionamento*

*4.2.2.1. A embalagem do produto deverá obedecer aos padrões estabelecidos na legislação.*

**4.2.2.2. O preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante não deverá ter suas características organolépticas e composição alteradas pelos materiais dos recipientes, dos equipamentos utilizados no seu processamento e comercialização.** (grifei)

Assim, entendo que deve ser mantido o lançamento, devendo ser considerada a informação prestada pelo fornecedor quanto à característica do produto por ele comercializado junto à Recorrente.

Contudo, essencial desde já frisar que, em atenta análise das notas fiscais acostadas aos autos do fornecedor Polyaromas (e-fls. 963/970 e 974/989), não consta a identificação do "Ex" da NCM 2106.90.10 adotada pelo fornecedor.

Com efeito, no campo dos dados adicionais das notas fiscais consta, apenas, o número da NCM. Vejamos a título de exemplo pela análise do campo da NF n.º 70 (e-fl. 974):

POLYAROMAS		NOTA FISCAL FATURA Nº 000070					
Preparados e Extratos Ltda		Saída <input type="checkbox"/> Entrada <input type="checkbox"/>					
Av. Antares Mirim Nº 4174 A-1 Zumbi dos Patroas Fone: (15) 3237-8300		C.N.P.J.: 08.150.709/0001-85					
Cap. 69027 660 - Manaus - Amazonas		Insc. Est.: 06.300.474-7					
Natureza da Operação		Data Limite para Emissão 26/03/2010					
C.F.O.P. 6.101		Destinatário Remetente					
Insc. Est. De Substituto Tributário		Data de Emissão 31/10/2007					
Nome/Razão Social		C.N.P.J. / CPF					
REFRIGERANTES SOROCABA LTDA		04.204.987/0001-17					
Endereço		Data de Saída/Entrada					
AV. CORONEL NOGUEIRA PADILHA, 2.628		31/10/2007					
Município		Hora da Saída					
SOROCABA		13:00 AM					
Fono/Fax (15) 3237-8300		UF SP					
Inscrição Estadual 669.465.062.117							
FATURA							
DUPLICATA Nº	VENIMENTO	VALOR	DUPLICATA Nº	VENIMENTO	VALOR	DUPLICATA Nº	VENIMENTO
Nº 70/A	10/12/2007	529.425,00	Nº 70/B	13/12/2007	529.425,00	Nº 70/C	16/12/2007
Nº 70/D	12/12/2007	529.425,00					
CÁLCULO DO IMPOSTO							
Base do Cálculo do ICMS 2.117.700,00		Valor de ICMS 254.124,00		Base Cálculo do ICMS Substituição 2.117.700,00		Valor de ICMS Substituição 254.124,00	
Valor Total dos Produtos 2.117.700,00		Valor Total da Nota 2.117.700,00		Valor Total do IPI 2.117.700,00		Valor Total do IPI 2.117.700,00	
Valor do Preço		Valor do Seguro		Outras Despesas Acessórias		Valor Total do IPI	
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS		Piso por caixa 2.000,00		Piso do Veículo 17.854,20		Piso Líquido 16.380,00	
POLYAROMAS SOROCABA LTDA		Município MANAUS		C.N.P.J./CPF 00935688/0017-89		Insc. Estadual 04.208.495-4	
Espécie BOMBONAS		Marca POLYAROMAS		Peso Bruto 17.854,20		Peso Líquido 16.380,00	
DADOS ADICIONAIS		000: 21069010		ISENTO DO IPI CONF. ART. 69, INCISO I E II, ART. 82, INC. III E ART. 341, INC. II DO RPI		OPERAÇÃO REALIZADA COM CLAUSULA CIF-SP	
SELO FISCAL		SERIE 5929770		REPETIR O NÚMERO E A SÉRIE DO SELO ACIMA			

Além disso, a fiscalização não trouxe aos autos qualquer elemento de prova suscetível de comprovar que a Recorrente, desde o momento da aquisição dos produtos da empresa Polyaromas, tinha pleno conhecimento da sua efetiva capacidade de diluição (e, conseqüentemente, o "Ex" aplicável), como, por exemplo, o rótulo do produto que atestasse essa capacidade.

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

## II.3 - DO DOLO E DA MULTA QUALIFICADA APLICADA

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

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

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

Em resumo, afirmou que:

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

*própria empresa na condição de prestador de serviço (assessoria) ou empregado. O percentual das cotas, com alteração efetuada em 08/12/2003 é de 1% para a Pessoa Física e 99% para a pessoa Jurídica.*

*Nos estudos efetuados não consta que a pessoa jurídica "investidora", Telley Corp. S/A tenha feito aportes de recursos, tampouco retiradas; ou tenha recebido lucros ou dividendos, juros sobre capital próprio ou quaisquer outras espécies de remuneração pelo "investimento" efetuado desde a criação da empresa." (e-fl. 1.738 - grifei)*

Contudo, a fiscalização em nenhum momento confirmou o eventual esvaziamento patrimonial que teria ocorrido, ou mesmo que a Recorrente não teria capacidade econômica e financeira para arcar com os valores de imposto devido. A fiscalização se pautou a trazer considerações quanto à constituição societária da pessoa jurídica, a meu ver apenas suficientes para afirmar que haveria uma aparente constituição de grupo econômico com empresas do mencionado "núcleo familiar Momesso".

Ora, em nenhum momento a fiscalização indica como essa organização societária estaria implicando em um esvaziamento patrimonial ou mesmo no não pagamento doloso do IPI lançado ou de qualquer outro tributo.

Assim, entendo que a descrição e os documentos (societários) trazidos pela fiscalização neste ponto são insuficientes para infirmar a existência de um intuito doloso, inexistindo qualquer nexos de causalidade entre o fato descrito pela fiscalização (organização societária com empresa localizada no exterior) e a consequência imputada (existência de dolo na falta de pagamento de impostos e suposto esvaziamento patrimonial). A fiscalização não descreveu e não demonstrou qual teria sido a conduta dolosa ou fraudulenta praticada pelo sujeito passivo.

Importante salientar que a composição analítica do ativo imobilizado da Recorrente foi apresentado à época da fiscalização (e-fls. 993/1.006). Nesta relação constam imóveis e veículos sobre os quais a fiscalização não se manifestou para afirmar a ocorrência de esvaziamento patrimonial.

Ademais, ao contrário do que foi afirmado pela decisão de primeira instância, não entendo que teria restado "*evidente o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais do contribuinte*" (e-fl. 2.062). Todas as operações societárias da Recorrente foram devidamente registradas na Junta Comercial, como confirmado pela própria fiscalização na documentação acostada aos autos. Em análise dos autos, não consegui identificar qualquer condição pessoal do contribuinte que teria sido omitida ou fraudada.

Por fim, possível constatar que esse motivo não foi determinante para a fiscalização, vez que a multa qualificada em razão de dolo não foi aplicado para todo o Auto de Infração, mas apenas para os itens 4.1 e 4.2 como será pormenorizado adiante.

Desta forma, não vislumbro fundamento fático ou jurídico para respaldar esse motivo trazido pela fiscalização que denotaria a existência de dolo e, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada.

Afastado esse motivo, adentro no outro descrito pela fiscalização.

### II.3.2. Motivo II - Tomada de crédito a alíquota superior à da TIPI

Quanto a este motivo, afirmou a fiscalização que seria cabível a imposição de multa qualificada por dolo apenas para as infrações identificadas nos itens 4.1 e 4.2 do relatório fiscal do Auto de Infração "*em face da intenção em utilizar-se de crédito de valor superior ao que lhe seria de direito, escriturando no RAIPI o respectivo crédito, promove a redução do montante do imposto devido, subsumindo-se à norma legal punitiva insculpida na lei, que determina a qualificação da multa*" (e-fl. 1.742)

Primeiramente, quanto à tese jurídica em torno da possibilidade de aproveitamento de crédito sobre insumos não tributados ou tributados à alíquota zero (item 4.1), vislumbra-se que no período autuado (01/01/2006 a 31/12/2008) ainda era possível encontrar posicionamentos favoráveis na jurisprudência judicial e na própria seara administrativa. A título de exemplo, menciono manifestação proferida em 24/01/2006 pela Câmara Superior:

*"IPI. - CRÉDITO DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS - Precedentes da CSRF. Conforme decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 212.484-2 - RS, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso especial negado." (Número do Processo 10640.001795/99-87 Data da Sessão 24/01/2006 Relator Henrique Pinheiro Torres Acórdão CSRF/02-02.211 - grifei)*

A alteração no cenário jurisprudencial começou a ser perpetrada por meio dos julgados do Plenário do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários nº 353.657 (Relator Ministro Marco Aurélio) e nº 370.682 (Relator Ministro Ilmar Galvão) em sessão de julgamento ocorrida em 25/06/2007. Em razão da apresentação de Embargos de Declaração, referidas decisões somente transitaram em julgado em 21/09/2010.

Esse histórico foi trazido no julgamento da Repercussão Geral mencionada no item II.1 deste voto, julgada apenas em 2015.

Diante desse cenário, vislumbra-se que a Recorrente estava respaldada em tese jurídica por ela defendida, e não negada desde o início da fiscalização, fato esse que não configura conduta dolosa.

Esse entendimento já foi trazido, inclusive, em primeira instância administrativa e referendado por este CARF, como se depreende de julgamento de Recurso de Ofício de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, proferido no Acórdão 3301-003.006, cujos fundamentos aqui adoto na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI  
Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009  
DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.  
Havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, ressalvado a prática de dolo, fraude ou simulação.  
**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.**  
**A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.***

*IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. ZFM. ART. 69 DO RIPI/2002.*

*Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF, o que não acontece no caso dos produtos adquiridos com a isenção de que trata o art. 69 do RIPI/2002.*

*IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. ZFM. ART. 82, III, DO RIPI/2002.*

*A isenção prevista no art. 82, inc. III, do RIPI/2002 é condicionada a que os produtos sejam fabricados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Só nessa condição também é que o adquirente dos produtos isentos, podem apropriar-se dos créditos fictos conforme autorizativo do art. 175 do RIPI/2002. Os insumos AÇÚCAR MASCADO e CAFEÍNA não se encaixam no conceito de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, pois tratam-se de produtos industrializados.*

*ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na ZFM, não dependendo de manifestação prévia da Suframa para o exame de operações que envolvam o cumprimento de Processos Produtivos Básicos.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*Recurso de Ofício Negado*

*Recurso Voluntário Negado*

*(...)*

*A multa de ofício qualificada de 150% foi aplicada em relação às duas infrações em que se acusa o aproveitamento indevido de créditos de IPI nas aquisições de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus dos fornecedores HVR e Nidala. Essas duas questões de mérito são objeto do recurso voluntário e devem ser aqui decididas por essa turma de julgamento.*

*Como bem decidiu a decisão recorrida, trata-se de enfrentamento de tese jurídica há muito em discussão nos processos administrativos e judiciais, tanto que está pendente de julgamento no STF no RE 592891, sob o rito da repercussão geral prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil.*

**Os créditos foram aproveitados pelo contribuinte, o qual não negou a sua origem e frise-se, desde o início da fiscalização, informa que foram apropriados consubstanciados em entendimentos do Supremo Tribunal Federal. Não houve a acusação de prática específica de fraude com o fim de obter referidos créditos, condição necessária para que haja a aplicação e manutenção da multa qualificada a qual só é possível mediante a comprovação da prática dos crimes previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Para tanto a fiscalização deve demonstrar a intenção do agente em praticar a sonegação, a fraude e o conluio.**

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72*

*Como se depreende da leitura dos dispositivos acima, necessários se faz demonstrar a ação ou omissão dolosa por parte do agente. Penso que isto não está configurado nos autos. De fato a fiscalização demonstrou algumas omissões por parte da recorrente, como por exemplo, a omissão de não informar na DIPJ do ano-calendário de 2010, que tinha relação de interdependência com o seu fornecedor HVR. Entendo que essa omissão não tem influência na apuração dos créditos do IPI. Repito, a fiscalizada não deixou de escriturar os créditos, os quais estão baseados em notas fiscais legítimas. Utilizo então parte do voto da decisão recorrida, a qual torna mais didática o entendimento aqui exposto:*

*(...)*

*Pelo exposto no Termo de Verificação Fiscal, entendo que não houve a devida comprovação do evidente intuito de fraude, caracterizado pelas condutas de sonegação, fraude ou conluio, dispostas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1996.*

*Não se vislumbra uma relação de causa e efeito entre os atos praticados pela contribuinte e a autuação. A demonstrada interdependência entre a autuada e a empresa HVR CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA não tem qualquer conseqüência em relação à utilização indevida dos créditos. A glosa destes não decorre da relação de interdependência.*

*A omissão da relação de interdependência poderia gerar, quando muito, uma penalidade por embaraço à fiscalização, nada mais do isso.*

***Não se pode também ignorar que o aproveitamento indevido do crédito está amparado em tese jurídica, que embora equivocada, foi e é objeto de controvérsia por mais de duas décadas, e não é possível caracterizar uma conduta dolosa quando a contribuinte apenas procede de acordo com entendimento jurídico controverso, sem fraudar qualquer dos documentos envolvidos nas operações.***

*Quanto às operações de aquisições da empresa NIDALA DA AMAZÔNIA LTDA, as alegações da fiscalização para aplicar a multa qualificada são ainda mais frágeis. O fato da NIDALA informar à impugnante de que a escrituração do crédito presumido estaria amparada em princípios constitucionais também não caracteriza a conduta dolosa, tratando-se, como mencionado anteriormente, em tese jurídica.*

***Para aplicar a multa agravada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Faz-se necessário que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude.***

*(...)*

*De forma que não há reparos a fazer na decisão que afastou a qualificação da multa de ofício." (Número do Processo 10830.727274/2012-72 Data da Sessão 22/06/2016 Relator Andrada Márcio Canuto Natal. Acórdão 3301-003.006. Unânime quanto ao recurso de ofício - grifei)*

Por sua vez, quanto ao item 4.2 e como já aditando no tópico II.2 acima, vislumbra-se que a fiscalização não comprovou o intuito doloso da Recorrente em adotar a classificação "Ex 02" considerando a forma como o concentrado foi utilizado em seu processo produtivo.

Com efeito, as notas fiscais acostadas aos autos do fornecedor Polyaromas (e-fls. 963/970 e 974/989) indicam apenas a NCM 2106.90.10 adotada pelo fornecedor, sem o seu correspondente "Ex". Além disso, a fiscalização não trouxe aos autos qualquer elemento de prova suscetível de comprovar que a Recorrente, desde o momento da aquisição dos produtos da empresa Polyaromas, tinha pleno conhecimento da sua efetiva capacidade de diluição (e, conseqüentemente, o "Ex" aplicável), como, por exemplo, o rótulo do produto que atestasse essa capacidade.

Com isso, não é possível afirmar, com as provas carreadas pela fiscalização aos presentes autos e considerando o contexto narrado pela Recorrente quanto à utilização dos concentrados em seu processo produtivo (como se se tratasse de um produto enquadrado no "Ex 02" e não no "Ex 01"), da efetiva existência intuito doloso de deixar de pagar o IPI.

Diante disso, não comprovado o intuito doloso, deve ser igualmente afastado o motivo trazido pela fiscalização quanto ao item 4.2, como já entendido por este CARF:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*PASSIVO FICTÍCIO.*

*Comprovada em parte a existência e exigibilidade das obrigações registradas no passivo, tidas como não comprovadas pelo Fisco, exonera-se parcialmente o valor lançado.*

**MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO COMPROVADO. NÃO CABIMENTO.**

**Não tendo sido comprovado o intuito doloso do sujeito passivo pelo Fisco, não cabe a imposição da multa qualificada.**

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE DOLO.*

*Para a caracterização da previsão legal do artigo 135 do CTN deve restar provada a prática do ato ilegal e o intuito doloso de deixar de pagar o tributo. A responsabilidade tem natureza jurídica subjetiva. Não provado o dolo deve ser excluída a responsabilidade pessoal do recorrente solidário." (Número do Processo 11516.005992/2009-14 Data da Sessão 24/03/2015 Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado (ad hoc) Acórdão 1103-001.197 - grifei. Unânime quanto à multa qualificada)*

Assim, diante da ausência de dolo por quaisquer dos motivos apontados pela fiscalização, entendo que deve ser afastada a multa qualificada aplicada, sendo mantida, apenas, a exigência da multa no patamar de 75%, aplicada pela fiscalização com fulcro no art. 80, da Lei n.º 4.502/64.

## **II.4 - DA DECADÊNCIA DO PERÍODO DE 01/01/2006 A 20/12/2006**

Alega a Recorrente que por ter sido notificada do Auto de Infração em 23/12/2011 (e-fl. 1.813), teria operado a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário em relação ao período anterior compreendido entre 01/01/2006 e 20/12/2006, vez que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN, aplicável ao IPI em conformidade com o art. 124 do RIPI/2002.

Nesse ponto, entendo que assiste razão à Recorrente.

Atentando-se para os Registros de Apuração do IPI - RIPI acostados aos presentes autos quanto ao período de 01/2006 a 12/2006 (e-fls. 1.095/1.204), vislumbra-se que

em todos os períodos de apuração a Recorrente procedeu com o pagamento do valor do IPI, seja por meio:

- (i) de recolhimento de DARF do valor do saldo devedor devido apurado, conforme guias DARFs acostadas aos autos, relacionadas à e-fl. 2.211. Essa forma de pagamento foi realizada no 1º e 2º decêndios de 01/2006 (e-fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (e-fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (e-fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (e-fls. 1.180/1.182), 1ª e 2º-11/2006 (e-fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (e-fls. 1.195/1.197)
- (ii) da dedução dos débitos e créditos admitido não resultando saldo a recolher, mas sim em crédito transportado para o período seguinte. Essa forma de pagamento foi realizada no 3º-01/2006 (e-fls. 1.102/1.104), 02/2006 a 2º-04/2006 (e-fls. 1.105/1.128), 2º-05/2006 a (e-fls. 1.135/1.137), 2º-06/2006 a 1º-10/2006 (e-fls. 1.144/1.179), 3º-10/2006 (e-fls. 1.0183/1.185), 3º-11/2006 (e-fls. 1.192/1.194) e 2º-12/2006 (e-fls. 1.198/1.200).

Com efeito, em conformidade com o art. 124, parágrafo único do RIPI/02, considera-se como pagamento para fins do lançamento por homologação do IPI o recolhimento do saldo devedor apurado (parágrafo único, inciso I) e a dedução dos débitos, no período de apuração, dos créditos admitidos (parágrafo único, inciso III):

*"Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

***I o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;***

*I o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

***III a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.**" (grifei)*

Com isso, havendo regular pagamento na hipótese, aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, na forma sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, no Recurso Especial n.º 973.733, que deve ser aplicado na forma do art. 62-A, do regimento Interno deste Conselho. Reproduz-se abaixo o teor daquele julgado:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.*

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp*

766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Nesse sentido foi o entendimento do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em voto vencedor proferido na Câmara Superior, no Acórdão nº 9303-003.299, proferido em 24/03/2015 (processo n.º 19515.002386/2004-54):

*"Considero que o objetivo desse dispositivo é compatibilizar as normas de apuração do imposto, em face do princípio da não-cumulatividade, àquelas do Código Tributário Nacional relativas ao lançamento por homologação. Mais claramente, dispor sobre os casos em que o contribuinte nada recolhe (em Darf) simplesmente porque entende nada ter a recolher.*

*Registro, por isso, que só estamos a julgar sob tal dispositivo o período de apuração de agosto de 1999, em que nada foi recolhido em DARF, dado que o montante dos créditos que o contribuinte entendia possuir foi suficiente para "liquidar" todo o débito do período. O mesmo não ocorreu com respeito ao mês de junho de 1999, em que houve saldo devedor, aparentemente recolhido por meio de DARF já que a fiscalização o considerou na apuração que fez (planilha de fls. 199/202 dos autos).*

*Como se sabe, muito discutiui a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.*

*Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.*

*Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.*

**Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I. Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo.**

**Note-se que quando de efetivo recolhimento em Darf se trata, a situação é rigorosamente a mesma: a menos que se tenha viabilizado de forma dolosa, o recolhimento, ainda que a menor que o devido, tem a força de manter o prazo decadencial contado na forma do art. 150.**

*Desnecessário repetir, a fiscalização não fez acusação de atitude dolosa por parte do autuado e, coerentemente, não qualificou a multa aplicada. Entendo que até o poderia porque não há na legislação do IPI qualquer dispositivo que autorize o creditamento de valores a título de "tributos pagos indevidamente", mas a sua ausência implica, a meu sentir, a manutenção das disposições relativas ao lançamento por homologação." (grifei)*

Ademais, consoante delineado no item II.3 deste voto, foram afastados os motivos para a existência de dolo apontados pela fiscalização, atraindo, portanto, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Nesses termos, voto por reconhecer a decadência do período entre 01/01/2006 a 20/12/2006 (1º-01/2006 a 2º-12/2006), vez que a Recorrente somente foi notificada da autuação em 23/12/2006.

## **II.5 - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Consoante se depreende do Relatório Fiscal, o único fundamento jurídico para a aplicação da responsabilidade solidária no presente caso foi o art. 124, I, do CTN, que expressa:

*"Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"*

Antes de trazer considerações específicas do caso concreto, cabe-me fazer maiores digressões quanto ao que se entende por "*interesse comum*" para fins de aplicação do dispositivo em tela.

Como delineado pela doutrina pátria, o dispositivo legal em questão consagra a chamada solidariedade de fato, quando duas ou mais pessoas realizam o mesmo fato gerador, possuindo, por conseguinte, interesse comum nessa situação. Na certa lição da Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, em manifestação doutrinária sobre o art. 124, I, do CTN:

*"(...) a expressão "interesse comum" não pode ser tomada como interesse econômico ou social. **É fundamental que exista interesse jurídico comum que ocorre a partir de direito e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica. Em outras palavras, as pessoas que se encontram no mesmo pólo da regra matriz de incidência ocupam a posição de contribuintes e não de responsáveis tributários.**"<sup>4</sup> (grifei)*

São igualmente claras as lições de Renato Lopes Brecho em relevante estudo sobre o tema da responsabilidade tributária dos sócios, trazendo inclusive um exemplo da solidariedade de fato:

*"Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-me ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo da relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. **Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles.**"<sup>5</sup> (grifei)*

Assim, para o enquadramento na regra do art. 124, I, do CTN, necessário que a fiscalização comprove a realização conjunta do fato gerador pelo atuado e correspondentes solidários, com uma verdadeira atuação negocial conjunta. Não basta, portanto, que seja verificado um mero interesse econômico no fato gerador<sup>6</sup>, mas sim um vínculo jurídico que implica na realização conjunta do fato descrito na lei (da hipótese tributária) por duas ou mais pessoas.

Nesse sentido são as manifestações deste E. Conselho, como se depreende, a título exemplificativo, dos julgamentos da Câmara Superior, da 1ª Seção e desta Douta Turma:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

<sup>4</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. A responsabilidade tributária nos grupos econômicos. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs.). O cinquentenário do código tributário nacional. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 584

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

<sup>6</sup> "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. **A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** 2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido." (AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011 - grifei)

*Exercício: 2003, 2004*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.**

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso Especial do Procurador Provido.**

*Recurso Especial do Contribuinte Negado." (Número do Processo 10680.015517/2008-19 Data da Sessão 14/06/2016 Relatora Adriana Gomes Rego Acórdão n.º 9101-002.349 - grifei)*

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012*

**SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. NÃO DEMONSTRAÇÃO. A imputação de responsabilidade, com suporte no inciso I do art. 124 do CTN, é imprescindível se demonstre o interesse comum dos envolvidos na situação constitutiva do fato gerador.**

**CRÉDITO. RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADOR.**

*O administrador responde solidariamente pelo crédito que deu causa em virtude da prática de atos ilícitos." (Número do Processo 11516.723668/2013-68 Data da Sessão 09/08/2016 Relator Helio Eduardo de Paiva Araújo Nº Acórdão 1301-002.096 - grifei)*

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2010 a 06/02/2012*

**PAPEL IMUNE - ALCANCE**

*A Imunidade Tributária de que trata o artigo 150, IV, alínea "d" da Constituição Federal, está vinculada à natureza do papel, ou seja, sua potencial utilização e também à aplicação do mesmo, ou seja sua real utilização. Não há imunidade se o papel não pode ser destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e a imunidade deixa de existir no caso de aplicação diversa do que previsto neste dispositivo legal.*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

**O interesse comum indicado no artigo 124, I do CTN, que obriga solidariamente as pessoas, não decorre do interesse econômico no resultado, assim entendido o proveito da situação que constitui o fato gerador, mas sim da solidariedade jurídica, que decorre da realização conjunta da situação que constitui o fato gerador.**

*Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (...)*

*Recursos voluntários e de ofício negados." (Número do Processo 10314.727087/2014-90 Data da Sessão 26/04/2016 Relator Jorge Olmiro Lock Freire Nº Acórdão 3402-003.010 - grifei)*

Atentando-se para o caso em tela, vislumbra-se que em qualquer momento a fiscalização comprovou a existência de interesse comum, não demonstrando que quaisquer das pessoas físicas ou jurídicas que foram relacionadas teriam realizado o fato gerador do IPI juntamente com o autuado ou que teria ocorrido uma atuação negocial conjunta.

O que se depreende do Relatório Fiscal é que a fiscalização aparentemente buscou enquadrar a Recorrente dentro de um grupo econômico, identificando outras pessoas físicas e jurídicas que aparentemente teriam interesse econômico em sua atividade. Contudo, além de não ter deixado evidente esse interesse econômico, partindo de presunções baseadas em informações isoladas, atesta-se que a fiscalização não demonstrou qualquer interesse jurídico suscetível à atrair a regra do art. 124, I, do CTN

Vejamos primeiramente pela análise das pessoas físicas apontadas como solidárias.

Pela documentação societária acostada aos autos (e-fls. 749/761 e e-fls. 772/790), vislumbra-se que durante todo o período autuado, a administração da sociedade foi realizada de forma exclusiva e isolada por uma pessoa indicada no contrato social: a sócia administradora Diva Aparecida Lopes (CPF n.º 032.439.508-64), entre março/2003 a maio/2007 e entre julho/2008 a fevereiro/2009; e a administradora Ana Paula Momesso (CPF n.º 307.864.628-92) entre maio/2007 e julho/2008.

Contudo, no entender da fiscalização, outras pessoas físicas seriam supostos diretores ocultos da sociedade. A única razão para essa presunção é o fato de existirem lançamentos contábeis da Recorrente envolvendo pessoas físicas (de despesas diversas que, por vezes, faziam menção ao termo "diretoria"). Nos termos do Relatório Fiscal:

*"As provas coletadas na Contabilidade não corroboram a inexistência dos vínculos; pelo contrário, são contundentes em demonstrar que a Refriso, além de remunerá-los, trata o núcleo familiar Momesso como proprietários; paga suas despesas operacionais de viagens, pedágios, alimentação; paga suas despesas pessoais de saúde, paga as despesas das respectivas famílias, paga despesas de manutenção das residências; efetua o recolhimento dos impostos particulares, e inclusive paga despesas supérfluas, como lavagem de carros, compra de flores, aparelhos celulares, convites de eventos, doações "beneficentes", etc. Compulsando os Anexos das Intimações, partes deste processo e que reproduzimos nos anexos XIX a XXVI deste Relatório Fiscal, fica cristalina a relação jurídica de propriedade, de administração, que os diligenciados escusam-se em reconhecer." (e-fl. 1.748)*

Com fulcro nesse raciocínio, as pessoas físicas abaixo relacionadas foram autuadas na condição de solidárias:

Odair Momesso - 555.761.768-04

Odair Momesso Júnior – 212.698.018-99

Julio Cesar Momesso – 220.525.518-59  
João Paulo Momesso – 156.598.968-63  
Carmen De Fatima Garcia Momesso -057.983.408-56  
Otávio Momesso – 555.762.068-00

Contudo, a menção de pagamento de despesas dessas pessoas físicas pela Recorrente nada se relaciona com os fatos geradores autuados (créditos de IPI), não tendo a fiscalização logrado êxito em posicionar as pessoas acima indicadas como diretores ocultos ou pessoas que teriam influenciado para a ocorrência do fato gerador.

Toda a descrição trazida pela fiscalização foi no sentido de demonstrar que essas pessoas estariam vinculadas à sociedade. O único vínculo demonstrado foi de cunho econômico, vez que a Recorrente teria arcado com algumas despesas dessas pessoas físicas. Contudo, em nenhum momento se demonstrou um efetivo vínculo jurídico e a efetiva consecução na realização dos fatos geradores autuados, requisito para a aplicação do art. 124, I, do CTN, como visto.

Especificamente quanto à Ana Paula Momesso, que atuou por um período na condição de administradora da empresa, a fiscalização igualmente se pautou a afirmar que houveram lançamentos contábeis vinculados ao seu nome "*registros de despesas de viagem; despesas médicas e despesas "família Ana Paula Momesso"*" (e-fl. 1.752). Novamente a fiscalização não demonstra os requisitos para a existência de interesse comum.

Cumpra mencionar que no fundamento da autuação igualmente não consta menção ao art. 135 do CTN ou de quaisquer de seus requisitos para a responsabilização do administrador (excesso de poderes ou infração à lei).

Partindo para a análise das pessoas jurídicas Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda (CNPJ 71.861.868/0001-24) e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda (CNPJ 45.944.535/0001-59), constata-se que elas foram enquadradas como solidárias vez que a primeira é a proprietária do imóvel no qual a Recorrente está instalada (como informado durante a fiscalização) e a segunda passou a estar estabelecida no imóvel da primeira segundo os cadastros da Receita Federal.

Pela leitura do Relatório Fiscal vislumbra-se que o único motivo para as pessoas jurídicas terem sido arroladas foi o fato da Recorrente ter informado no curso da fiscalização que o imóvel por ela utilizado é de propriedade da Momesso Distribuidora, sendo objeto de contrato de arrendamento. Não satisfeito com essa resposta, e em razão de uma das pessoas físicas acima indicadas ser sócia dessa pessoa jurídica, a fiscalização buscou a referida empresa, oportunidade em que constatou que teria mudado. Portanto, a empresa que passou a residir no local antigo da empresa Momesso (a empresa Barbaka), passaria a ser responsável na condição de sucessora. No confuso entendimento da fiscalização:

*"Assim, fechando o círculo, temos o então sócio Júlio César Momesso, já apontado como solidário por participação na diretoria da Refriso, e como vínculo o Senhor Juvenal Athayde Neto, que, conforme pesquisa nos Sistema Informatizados da RFB – Anexo XXXIII, é representante da Duxmann Corporation S/A, "investidora" da Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda; que, nos termos do artigo 133 Código Tributário Nacional, foi sucedida pela Barbakã" (e-fls. 1.756)*

Ora, novamente é possível vislumbrar com clareza a ausência de quaisquer dos requisitos para a aplicação da solidariedade de fato do art. 124, I, do CTN. A fiscalização

não trouxe qualquer fundamento fático ou jurídico válido para a aplicação desta regra, não evidenciando em qualquer momento de que forma as pessoas jurídicas teriam concorrido na ocorrência do fato gerador.

Assim, uma vez que a fiscalização não conseguiu demonstrar, com qualquer elemento concreto, a existência de interesse comum entre a Recorrente e as pessoas físicas e jurídicas atuadas na condição de solidárias, suscetível a atrair a regra do art. 124, I, do CTN, voto por excluir do pólo passivo os responsáveis solidários (Odair Momesso, Odair Momesso Júnior, Julio Cesar Momesso, João Paulo Momesso, Carmen De Fatima Garcia Momesso, Otávio Momesso, Ana Paula Momesso, Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda.)

### III - CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

(i) afastar a multa qualificada aplicada diante da ausência de dolo por quaisquer dos motivos apontados pela fiscalização, sendo mantida a multa de ofício no patamar de 75%;

(ii) reconhecer a decadência do período entre 01/01/2006 a 20/12/2006 (1º-01/2006 a 2º-12/2006), vez que a Recorrente somente foi notificada da autuação em 23/12/2006;

(iii) excluir do pólo passivo os responsáveis solidários Odair Momesso, Odair Momesso Júnior, Julio Cesar Momesso, João Paulo Momesso, Carmen De Fatima Garcia Momesso, Otávio Momesso, Ana Paula Momesso, Momesso Distribuidora de Bebidas Ltda e Barbaka Distribuidora e Comercio Ltda.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

### Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente, conclusão diversa da adotada pelo nobre julgadora quanto ao posicionamento específico sobre a **DECADÊNCIA** referente ao período de 01/01/2006 a 20/12/2006 (decadência dos períodos de apuração nos quais houve saldo credor de escrita - art. 124 do RIPI, de 2002, conforme apurado no item **(ii)** do tópico **II.4** do voto).

Conforme relatado, alega a Recorrente que por ter sido notificada do Auto de Infração em **23/12/2011** (fl. 1.813), teria operado a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário em relação ao período anterior compreendido entre 01/01/2006 e 20/12/2006, vez que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º do CTN, aplicável ao IPI, em conformidade com o art. 124 do RIPI/2002.

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

*"(...) Atentando-se para os Registros de Apuração do IPI - RIPI acostados aos presentes autos quanto ao período de 01/2006 a 12/2006 (fls. 1.095/1.204), vislumbra-se que em todos os períodos de apuração a Recorrente procedeu com o pagamento do valor do IPI, seja por meio:*

*(i) de recolhimento de DARF do valor do saldo devedor devido apurado, conforme guias DARFs acostadas aos autos, relacionadas à e-fl. 2.211. Essa forma de pagamento foi realizada no 1º e 2º decêndios de 01/2006 (e-fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (e-fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (e-fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (e-fls. 1.180/1.182), 1ª e 2º-11/2006 (e-fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (e-fls. 1.195/1.197), e*

*(ii) da dedução dos débitos e créditos admitido não resultando saldo a recolher, mas sim em crédito transportado para o período seguinte. Essa forma de pagamento foi realizada no 3º-01/2006 (e-fls. 1.102/1.104), 02/2006 a 2º-04/2006 (e-fls. 1.105/1.128), 2º-05/2006 a (e-fls. 1.135/1.137), 2º-06/2006 a 1º-10/2006 (e-fls. 1.144/1.179), 3º-10/2006 (e-fls. 1.0183/1.185), 3º-11/2006 (e-fls. 1.192/1.194) e 2º-12/2006 (e-fls. 1.198/1.200)" (grifei).*

Como se vê, quanto ao item **(ii)** acima, a Relatora concluiu fundamentando que reconhece a decadência do período entre 01/01/2006 a 20/12/2006 (1º-01/2006 a 2º-12/2006), vez que a Recorrente somente foi notificada da autuação em 23/12/2006 e considerando o art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/02, o encontro de crédito e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor equivale a pagamento antecipado, desde que a utilização dos créditos não seja com dolo, fraude ou simulação.

Pois bem. Como é cediço, nos termos do caput do art. 150 do CTN, combinado com os arts. 110 a 113 do RIPI/98 e 123 a 126 do RIPI/2002, o IPI (Imposto sobre produtos Industrializados) encontra-se sujeito ao lançamento do tipo “por homologação”.

Também é fato, que o art. 124 do RIPI/2002 é expresso em equiparar pagamento à compensação. Veja-se:

*"Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

*I- o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*I- o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

***III- a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos ADMITIDOS, sem resultar saldo a recolher."***

Assim, entendo equivocados os argumentos articulados nesse ponto, pois tratando-se de **créditos ilegítimos** (não admitidos), como se verificará adiante, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, não pode operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a **créditos admitidos** pelo Regulamento.

E repise-se, neste sentido o dispositivo regulamentar é de clareza vítria: somente **créditos admitidos** pelo regulamento são aptos a caracterizar o pagamento antecipado. No caso concreto não ocorreu o pagamento antecipado alegado pela defesa, **porque os créditos utilizados na dedução dos débitos não eram admitidos pelo Regulamento**, como a seguir passo a demonstrar.

Verifica-se nos autos que foram glosados pelo Fisco (e mantida a glosa no voto deste julgado), os créditos indevidos do IPI escriturados concernentes a: (i) aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos, não tributados ou com alíquota zero (item II.1 do voto), e (ii) da classificação fiscal e diferença de alíquotas na tomada de créditos de insumos oriundos da ZFM (item II.2 do voto). Quanto a este item (ii), como indicado no Relatório Fiscal, a autuação decorre do fato da Recorrente ter se utilizado "da classificação fiscal 2106.90.10, com "código ex" 02, que leva ao creditamento à alíquota de 40% (quarenta por cento), ao passo que, o enquadramento correto, consoante informação obtida, por insistência, junto ao fornecedor é "EX 01", com creditamento à alíquota de 27% (vinte e sete por cento)" (fls. 1.733/1.734).

Portanto, com a extração dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de Ofício. Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para esses casos em concreto (créditos não admitidos) é **a prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN)**.

Definido esse aspecto, deve-se verificar, então, se efetivamente ocorreram, ou não, pagamentos antecipados de IPI naquele período.

Em face da legislação exposta, em especial, a redação do art. 124 do RIPI, de 2002, considera-se pagamento:

a) o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto (art. 124, parágrafo único, I), motivo pelo qual não se considera pagamento o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos créditos não admitidos, no todo ou em parte, dos débitos, no período de apuração do imposto; e

b) a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher (art. 124, parágrafo único, III), motivo pelo qual não se considera pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, de créditos não admitidos, no todo ou em parte, de que resultou saldo a recolher.

Sobre os créditos glosados, observa-se no voto condutor da Relatora, que restou definido que (grifei):

*"(...) Assim, consoante consolidado pelo STF, em julgado que deve ser reproduzido por este Conselho à luz do art. 62, §2º do Regimento*

***Interno, descabido o aproveitamento do crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero".***

Já quanto a classificação fiscal e da diferença de alíquotas na tomada de créditos de insumos oriundos da ZFM, desta forma consignou o voto:

*"(...) Assim, a fiscalização se respaldou na informação do fornecedor, constante do processo (termos de intimação e respostas às e-fls. 1.391/1.418), para concluir o **enquadramento fiscal correto do produto.***

*Com efeito, a resposta da fornecedora foi contundente no sentido de que os produtos por ela fornecidos à Recorrente se enquadram no Ex 01 da NCM 21069010. É o se depreende das planilhas trazidas pela fornecedora às e-fls. 1.415/1.417. Somente para melhor visualização, transcrevo abaixo parte do teor da planilha da e-fl. 1.415: (...).*

*"(...) Assim, **entendo que deve ser mantido o lançamento**, devendo ser considerada a informação prestada pelo fornecedor quanto à característica do produto por ele comercializado junto à Recorrente".*

Repisando, verifica-se nos autos, cópia dos Livros de Registros de Apuração do IPI - RIPI, referente ao período de 01/2006 a 12/2006, que se encontram acostados às fls. 1.095/1.204 deste processo.

Desta forma, verifica-se que para os períodos de apuração, conforme disposto no item (ii) do tópico **II.4**, do voto da Relatora, que trata "*[...] da dedução dos débitos e créditos admitido não resultando saldo a recolher, mas sim em crédito transportado para o período seguinte. Essa forma de pagamento foi realizada no 3º-01/2006 (e-fls. 1.102/1.104), 02/2006 a 2º-04/2006 (e-fls. 1.105/1.128), 2º-05/2006 a (e-fls. 1.135/1.137), 2º-06/2006 a 1º-10/2006 (e-fls. 1.144/1.179), 3º-10/2006 (e-fls. 1.0183/1.185), 3º-11/2006 (e-fls. 1.192/1.194) e 2º-12/2006 (e-fls. 1.198/1.200)*", a contagem do prazo decadencial para esses períodos inicia-se a partir de 1º de janeiro de 2007, encerrando-se em 31 de dezembro de 2011, aplicando-se ao caso a regra do art. 173, I, do CTN, porque os créditos utilizados na dedução dos débitos não eram admitidos pelo RIPI.

E, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrido no dia **23 de dezembro de 2011** (fls. 1.812/1.815), **não há que se cogitar de decadência do lançamento para estes períodos.**

Concluindo, nesse contexto, reconhece-se a decadência **somente** em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos 1º e 2º decêndios de 01/2006 (fls. 1.096/1.101), 3º-04/2006 e 1º-05/2006 (fls. 1.129/1.134), 3º-05/2006 e 1º-06/2006 (fls. 1.138/1.143), 2º-10/2006 (fls. 1.180/1.182), 1ª e 2º-11/2006 (fls. 1.186/1.191) e 1º-12/2006 (fls. 1.195/1.197), cujo recolhimento de DARF do valor do saldo devedor devido apurado consta das guias DARFs acostadas aos autos (relacionadas à fl. 2.211), conforme o apurado no item **(i)** do tópico **"II.4"** do voto da Relatora.

É como voto.

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

Peço vênia para divergir da ilustre relatora acerca da classificação fiscal da preparação adquirida pela Recorrente da empresa Polyaromas. Os enquadramentos em cotejo são os seguintes:

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado</b>

Observa-se de plano que o elemento distintivo entre eles (além da destinação mais específica a ser dada àqueles enquadrados no Ex 01) é a capacidade de diluição superior ou inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

A fiscalização solicitou à Polyaromas, através do termo de intimação de fl. 1391 informação acerca da classificação fiscal e enquadramento no Ex tarifário, se fosse o caso, conforme o seguinte excerto:

3. Classificação dos produtos fabricados relacionados no item 2, contendo código NCM e **Código EX-TIPI, se aplicável;**

Em resposta, a Polyaromas informou que classifica suas preparações no Ex 01 da posição em discussão. Sem solicitar análise técnica do produto ou qualquer outra informação, a fiscalização assumiu como verdadeira a classificação informada para autuar a Recorrente.

Entretanto, a Recorrente apresentou laudo técnico de fls. 1931 e ss, no qual é explicitado a utilização do concentrado em seu processo produtivo, deixando claro que é diluído na proporção 1:10, e que portanto deveria estar classificado no Ex 02 daquela posição da TIPI.

Diante disso, entendeu a relatora do processo que:

*Ora, uma vez que está em discussão a capacidade de diluição do insumo, a fiscalização foi coerente em considerar a informação prestada pelo fornecedor, vez que detentor das informações técnicas quanto ao produto por ele comercializado.*

*O que se vislumbra no caso em tela é que a Recorrente adquiriu um concentrado com capacidade de diluição superior à dez partes das bebidas, resolvendo, para alguns produtos de sua produção (cuja*

*informações foram trazidas aos autos), por utilizá-los na proporção de 1:10, ou seja, com a efetiva diluição de até 10 vezes.*

*Entretanto, a forma de utilização do insumo pela Recorrente em seu processo produtivo não altera sua composição e características originárias, sendo dotado de capacidade de diluição superior à efetivamente utilizada pela Recorrente, **como atestado pelo fornecedor.***

O raciocínio esgrimido pela relatora em seu abalizado voto se fundou em três premissas: i) o fornecedor informou a capacidade técnica de diluição do produto; ii) a fiscalização deve considerar a informação prestada pelo fornecedor; e iii) a Recorrente sub-utilizou o concentrado, diluindo-o menos vezes que seria possível.

Parece-nos, todavia, que tais premissas não se sustentam pelos seguintes motivos: i) o fornecedor não informou qualquer dado técnico do produto, mas apenas a classificação que utilizava (que de resto poderia estar equivocada); ii) a fiscalização não está vinculada a informações do fornecedor, sendo dever seu proceder uma investigação técnica, através dos meios próprios, para identificar inequivocamente a classificação correta; e iii) não há qualquer provas nos autos de sub-utilização por parte da Recorrente - pelo contrário, em se tratando do insumo mais custoso do processo produtivo, é natural da atividade econômica que ele seja consumido na maior proporção possível, por razões de racionalidade econômica industrial.

Mais ainda, quanto à questão probatória, fato é que as classificações opostas são apoiadas por provas diversas: em favor do Ex 01, a declaração do fornecedor de que usa esse ex tarifário em suas notas, e em favor do Ex 02, um laudo técnico apresentado pelo Recorrente, informando que seu processo produtivo utiliza a preparação na proporção de 1:10.

Entendo que, no contexto alinhavado, uma prova técnica - que inclusive vem a suprir a ausência de produção desta por desídia da fiscalização - possui maior valor informativo e, conseqüentemente, probatório que um simples declaração do fornecedor.

Diante disso, parece acima de qualquer dúvida o enquadramento do insumo adquirido na posição 2106.90.10, Ex 02, como assim procedeu a Recorrente, não havendo razões para a manutenção da glosa do seu crédito.

Nesses termos, dou provimento ao seu Recurso Voluntário.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto