



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.725594/2018-64
ACÓRDÃO	3301-014.268 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA E FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2014, 2015

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. SETOR AUTOMOTIVO. FRETE. DESTAQUE EM NOTA. DESNECESSIDADE.

Para gozo do crédito descrito no artigo 54 da MP 2.158-35 é necessário demonstrar que o custo do frete compõe o valor da mercadoria, sendo desnecessário o destaque do valor do frete em nota fiscal.

IPI. CRÉDITO. BENS DO ATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Salvo exceções legais, não há possibilidade de creditamento de IPI dos bens ativados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN. ADMINISTRAÇÃO. INSUFICIÊNCIA.

A responsabilidade descrita no artigo 135 inciso III do CTN exige prova de ato praticado com excesso de poder ou ilicitude, sendo insuficiente a simples demonstração de atos de administração.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em conhecer parcialmente do recurso voluntário do contribuinte e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para reverter as glosas sobre os créditos presumidos de IPI sobre o frete e dar provimento ao recurso voluntário do responsável tributário. O Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede votou pelas conclusões quanto ao afastamento da responsabilidade tributária.

Sala de Sessões, em 17 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1.1. Trata-se de auto de infração em que foi lançado crédito tributário referente ao IPI dos períodos de apuração compreendidos nos anos de 2014 e 2015, com multa qualificada e solidariedade passiva.

1.2. Para tanto, narra o Relatório de Ação Fiscal que acompanha o lançamento de ofício que:

1.2.1. Para usufruir do benefício descrito na MP 2.158-35/01 o contribuinte deve incluir (e demonstrar a inclusão por meio de descrição em nota fiscal) o valor do frete na base de cálculo do imposto;

1.2.2. As Notas Fiscais de Saída emitidas pela **Recorrente** Nissan não mencionam valores de fretes ou se vinculam a conhecimentos de transporte específicos;

1.2.3. Os conhecimentos de transporte descrevem somente frete a unidade logística próxima da **Recorrente** Nissan e não os fretes aos destinatários finais quando a MP 2.158-35/01 exige para fruição do benefício a inclusão da totalidade dos fretes no país;

1.2.4. Não foram identificados os registros contábeis dos pagamentos feitos à prestadora de serviço de transporte tomado pela **Recorrente** Nissan;

1.2.5. Não resta claro se a **Recorrente** Nissan cobra o valor do transporte dos adquirentes dos produtos;

1.2.6. O valor do bem descrito no conhecimento de transporte eletrônico é o mesmo do descrito em nota fiscal, a demonstrar que na nota fiscal não foi acrescido o valor do transporte;

1.2.7. Embora vendidas com diversos INCOTERMS as notas fiscais de exportação descrevem o valor do frete;

1.2.8. O artigo 13 § 1º da Lei Ferrari descreve a obrigatoriedade de destaque do valor do frete em nota fiscal;

1.2.9. Ao incluir o valor do frete no preço do produto, este valor perde a natureza de frete e qualifica-se exclusivamente como custo de produção;

1.2.10. Foram apuradas diferenças entre o IPI registrado em EFD e os declarados em DCTF, com lançamento de ofício da diferença a menor apurado no último documento fiscal;

1.2.11. A diferença a menor na DCTF refere-se a notas fiscais emitidas pela **Recorrente** Nissan, como nestas notas houve o destaque do IPI, os destinatários das notas pagaram o imposto. Desta forma, a **Recorrente** Nissan recebeu em seus cofres valores tributários e, ao não devolver estes valores aos cofres públicos, praticou o crime de apropriação indébita;

1.2.11.1. Ademais, a **Recorrente** Nissan por ter corpo jurídico e contábil especializado impediu ou retardou o total conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

1.2.12. Como houve crime, que somente pode ser praticado por pessoa física, já que a pessoa jurídica é uma ficção jurídica, deve ser incluído no polo passivo da exação o Diretor Presidente da empresa;

1.3. Intimada, a **Recorrente** Nissan apresentou Impugnação em que destaca:

1.3.1. Os requisitos para gozo do regime estão dispostos na Instrução Normativa 91/2001 e, dentre eles, não se encontra o destaque do frete em nota fiscal;

1.3.2. Diversas soluções de consulta da Receita Federal destacam que o frete somente deve ser segregado na nota fiscal quando esse valor for cobrado ou debitado em separado do adquirente, e, *in casu*, há determinação legal para que os valores de frete sejam cobrados em conjunto;

1.3.3. Demonstrou em procedimento fiscal (e agora, com a impugnação) que cumpriu os requisitos legais para gozo do crédito presumido, ou seja, (i) executou ou contratou o frete; (ii) cobrou o frete juntamente com o preço dos produtos; e, (iii) os fretes compreendem a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente;

1.3.3.1. *“Comprovado que a Impugnante arca com o custo do serviço de transporte, não haveria razão lógica para que esta não refletisse esse valor no preço do produto”;*

1.3.4. Os conhecimentos de transporte coligidos aos autos demonstram que os fretes contratados são porta a porta;

1.3.4.1. Quando os veículos são armazenados em Terminal logístico, existem dois conhecimentos de transporte vinculados a cada chassis;

1.3.4.2. O destaque do ICMS no CTe deve-se ao fato de o tributo Estadual incidir sobre esta rubrica;

1.3.4.2.1. *“O fato dos valores serem iguais em ambos os documentos em nada demonstra que o frete não estaria incluído no preço do produto, não há nenhum sentido nessa alegação”;*

1.3.5. *“Por equívoco no preenchimento da Escrituração Fiscal nos meses de março, julho e outubro de 2014, as obrigações acessórias foram transmitidas considerando saldos de crédito de IPI inferiores do que aqueles corretamente apurados nestes períodos, resultando em saldo de imposto a recolher superior ao de fato devido”;*

1.3.5.1. *“Os créditos que deixaram de ser escriturados na EFD correspondem ao: (i) o crédito presumido de IPI no percentual de 3% (três por cento) previsto no artigo 56, da MP nº 2.158-35/2001, que é objeto da primeira acusação; (ii) créditos de IPI decorrentes da fruição do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (“Inovar-Auto”); e, por fim, (iii) créditos decorrentes da venda de automóveis, que haviam sido inicialmente transferidos para o ativo imobilizado da Impugnante”;*

1.3.6. Não houve dolo a atrair o crime de apropriação indébita, mas mero erro contábil na falta de escrituração de créditos na EFD;

1.3.6.1. O consumidor final (adquirente dos bens da **Recorrente** Nissan) é contribuinte de fato do imposto, o contribuinte de direito é a **Recorrente** e não há apropriação indébita de tributo devido por si mesmo;

1.3.7. Não há qualquer imputação de conduta a **Recorrente** Nissan, mais do que a falta de recolhimento de tributos, a atrair a qualificação da multa;

1.3.7.1. Para a qualificação da multa é necessária a comprovação do evidente intuito de fraude ou sonegação, não sendo suficiente mera suposição neste sentido;

1.3.7.2. *“Não há como se falar em intenção da Impugnante de impedir ou retardar total o conhecimento da ocorrência do fato gerador, pois a própria fiscalização obteve as informações necessárias para a presente autuação por meio de sua EFD”;*

1.3.8. É ilegal a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

1.4. O **Recorrente** François também apresentou Impugnação em que repete o quanto descrito nos itens 1.3.6. e 1.3.7. e destaca:

1.4.1. Nulidade do lançamento de ofício por falta de indicação dos motivos de fato (conduta específica) que levaram à responsabilização solidária;

1.4.2. Para atrair a solidariedade descrita no artigo 135 do CTN deve ser indicado e demonstrado o ato ou fato com abuso/excesso de poderes, sendo insuficiente para a atração da responsabilidade o poder de gestão e o não recolhimento de tributos pela pessoa jurídica administrada;

1.4.3. *“Não há como prosperar a possibilidade de coexistir, em um mesmo processo administrativo, a tributação de uma pessoa jurídica, como devedora principal, e a sujeição passiva solidária de terceiros com fundamento no artigo 135 do CTN”;*

1.4.4. Por ser a qualificação da multa uma sanção, ela deve ser aplicada apenas a pessoa que cometeu a infração, a **Recorrente** Nissan, por força do princípio da pessoalidade da pena.

1.5. A DRJ Belém do Pará baixou o processo em diligência para:

- a) Verificar se, de fato, a empresa errou ao não aproveitar nos meses de julho e outubro de 2014 os créditos presumidos do programa Inovar-auto;
- b) Caso seja constatado o erro, refazer a planilha de fl 491;
- c) Dar ciência ao contribuinte dos atos resultantes desta diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se nos autos sobre os fatos novos;
- d) Encaminhar os autos a esta DRJ para continuidade do julgamento administrativo.

1.6. Após a DRF extirpar do lançamento de ofício os créditos tributários compensados com créditos oriundos do programa Inovar-auto, a DRJ Belém deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, posto que:

1.6.1. *“A ausência de destaque do frete na respectiva nota fiscal, na forma regulamentar [artigo 413 do RIPI/2010], obsta, por si só, a pretensão do sujeito passivo”;*

1.6.2. *“Ao optar por, supostamente, levar as despesas de transporte à composição do preço de venda dos produtos em tela, o sujeito passivo deu a tais dispêndios a natureza de custo da produção, deixando de lhes aplicar o tratamento de frete”;*

1.6.3. *“Nenhum dos documentos apresentados prova a inclusão do valor despendido a título de transporte na composição do preço de venda dos produtos”;*

1.6.4. *“A exigência de destaque do valor do frete no campo próprio das notas fiscais de saída, antes de representar interpretação equivocada da norma substantiva, é decorrência lógica e necessária da mens legis que, indubitavelmente, projetou-se a dissuadir a prática recorrente da indústria automotiva no sentido de “evitar a incidência do IPI sobre o valor do frete dos veículos vendidos”;*

1.6.5. A Lei Ferrari dispõe pela necessidade de destaque do frete em nota fiscal;

1.6.6. *“Se o frete realmente se encontrasse incluso no valor do produto fabricado, como afirma a Impugnante, esta estaria recolhendo ICMS em duplicidade sobre tal parcela, sendo a primeira incidência juntamente com o imposto calculado sobre a mercadoria (no qual já estaria inserido o frete) e a segunda quando do destaque do valor isolado no conhecimento de transporte”;*

1.6.7. *“Segundo o art. 38, III, do Regulamento do IPI, a saída de bens do ativo permanente antes de decorridos cinco anos de sua incorporação é fato gerador do imposto, inexistindo previsão no mesmo dispositivo para o aproveitamento de créditos na venda desses bens”*, como a **Recorrente** Nissan, confessadamente, vendeu os veículos em menos de doze meses, eventual crédito escriturado deveria mesmo se glosado;

1.6.8. *“O resultado da diligência acima relatada reconheceu a validade dos créditos [do programa Inovar-Auto], tendo retificado a planilha de fl. 491 de forma a abranger os mesmos”;*

1.6.9. O erro na DCTF em três períodos de apuração, justificado por créditos que o contribuinte entende como devidos, não é suficiente para atrair a qualificação da multa;

1.6.10. Para a imputação de responsabilidade solidária nos termos do artigo 135 do CTN basta a ação culposa;

1.6.10.1. *“No caso presente, tendo havido a prática do ato ilícito, ainda que aparentemente não doloso, representado pela falta da informação na DCTF dos valores a recolher, está correta a responsabilização dos dirigentes nos termos do art 135, III, do CTN”;*

1.6.11. A Lei determina a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

1.7. Em Voluntário, o **Recorrente** François reitera os argumentos descritos em Impugnação somado aos seguintes:

1.7.1. Nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, posto que não enfrentou o argumento relativo à ausência de motivação da responsabilidade solidária;

1.7.2. A Imputação de responsabilidade fundamentou-se no reconhecimento da prática dos crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita, porém, ambos fatos delituosos foram afastados do lançamento pela DRJ, trazendo como consequência o afastamento da responsabilidade.

1.8. A **Recorrente** Nissan também apresentou Voluntário repetindo os argumentos da Impugnação somado aos seguintes:

1.8.1. Se houve incidência do IPI na aquisição dos automóveis para uso dos diretores (ativo imobilizado), a vendas destes automóveis é passível de creditamento por força do princípio constitucional da não cumulatividade;

1.8.2. Parte dos valores não descritos em DCTF mas descritos em EFD são créditos presumidos de IPI (março, julho e outubro de 2014). Assim, como o lançamento de ofício tem como objeto a glosa de créditos presumidos de IPI, manter as acusações culmina em duplicidade de glosas.

VOTO

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O **Recorrente** François pleiteia **NULIDADE** do Acórdão recorrido, posto que, segundo alega, este não enfrentou o argumento relativo à ausência de motivação da responsabilidade solidária – fato que resulta em cerceamento do direito de defesa.

2.1.1. Contudo, a decisão de piso atesta a manutenção da responsabilidade solidária por apropriação indébita e sonegação fiscal culposas, ou seja, por negligência, imprudência ou imperícia (segundo a DRJ) do **Recorrente** François, a **Recorrente** Nissan deixou de incluir em DCTF valores a recolher de IPI. Por sinal apropriação indébita e sonegação fiscal dolosa são os motivos pelos quais o Relatório Fiscal imputa responsabilidade solidária ao **Recorrente** François, logo, não a **NULIDADE** do lançamento de ofício.

2.2. O artigo 56 da MP 2.158-35/01 criou **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI** de 3% sobre o valor do imposto devido. Para gozo do crédito, o contribuinte interessado deve cumprir os seguintes requisitos:

Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O regime especial:

I - consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal;

II - será concedido mediante opção e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial;

c) compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

2.2.1. Como se nota da dicção acima, não há qualquer obrigatoriedade de **DESTAQUE DO FRETE EM NOTA FISCAL**, contenta-se a norma com a cobrança conjunta do frete e da mercadoria. No mesmo sentido a IN 91/2001 silencia sobre obrigatoriedade de destaque do frete em nota fiscal (e poderia fazê-lo, já que desce em minúcias sobre escrituração fiscal), exige, porém, que as operações sejam C&F, isto é, que o contribuinte arque com os custos do frete.

2.2.2. Claro que o artigo 413 inciso V alínea 'e' do RIPI/2010 determina a inclusão do frete na nota fiscal de venda. Não menos verdadeiro é o fato de que a norma não aponta como consequência o afastamento do crédito presumido em referência. Desta feita, não pode a fiscalização, à revelia de ordem de execução (instrução normativa) exigir destaque do valor do frete em nota, como já se pronunciou a Câmara Superior desta Seção:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014 REGIME ESPECIAL ART. 56 DA MP 2.158-35/2001. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE.

A segregação em nota fiscal não é o único meio de prova apto a demonstrar que o frete foi efetivamente cobrado juntamente com o preço dos produtos, para efeito de atendimento à disposição do art. 56, § 1º, II, b, da Medida Provisória 2.158/2001. (9303-013.355)

2.2.3. Sem prejuízo do acima descrito, § 4º do artigo 56 acima aponta que o crédito presumido em questão não é um benefício fiscal, e não o é uma e justamente por ser exigível contrapartida do contribuinte. A exposição de motivos da norma revela que esta foi criada ante constante não responsabilização do frete pelas montadoras, com a consequente exclusão dos valores (de contraprestação pelo frete) da base de cálculo do IPI. A ideia subjacente à concessão do crédito é que a montadora contrate o frete e, conseqüentemente, inclua o valor do frete na base de cálculo do IPI.

2.2.3.1. A base de cálculo do IPI - nos termos do § 1º do artigo 14 da Lei 4.502/64 – é o preço do produto acrescido do valor do frete cobrado ou debitado pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. Se o contribuinte vende EXW, *rectius*, repassa a obrigatoriedade da contratação do frete ao comprador, ele não contrata o frete, logo, não pode cobrá-lo do destinatário. Para cobrar do destinatário é necessário que o contribuinte assuma a responsabilidade da contratação do frete e, depois, repasse, cobre ou debite este valor do destinatário. É por este motivo que o artigo 56 acima exige que o frete seja **cobrado** juntamente com o preço dos produtos; é por este motivo que a IN 91/2001 determina o INCOTERM CIF na venda, modalidade contratual em que o vendedor contrata o transporte da mercadoria até o ponto de entrega acordado:

A3 Contracts of carriage and insurance

a) Contract of carriage

The seller must contract or procure a contract for the carriage of the goods from the agreed point of delivery, if any, at the place of delivery to the named port of destination or, if agreed, any point at that port. The contract of carriage must be made on usual terms at the seller's expense and provide for carriage by the usual route in a vessel of the type normally used for the transport of the type of goods sold.

2.2.4. Com isto se quer dizer que, embora não seja necessário o destaque do frete na nota fiscal, é dever do contribuinte demonstrar que o frete compõe a base de cálculo do IPI.

2.2.4.1. *In casu*, a **Recorrente** Nissan trouxe aos autos os contratos com as transportadoras, os comprovantes de pagamento dos transportes, os conhecimentos de transporte com a indicação de que é a tomadora dos serviços de transporte, planilha relacionando notas fiscais e conhecimentos de transporte e, por fim, registro contábil dos fretes como custo de produção a demonstrar que estes (fretes) compõem o valor de venda do bem.

2.2.5. Em contrapartida, a fiscalização aponta somente que o valor da base de cálculo do IPI e do ICMS descrito em uma nota fiscal é o mesmo que o valor da mercadoria descrito em conhecimento de transporte eletrônico, a demonstrar que no valor da nota não está incluso o valor do frete.

2.2.5.1. No entanto, além de se tratar de UMA nota fiscal e de UM conhecimento de transporte (e não uma análise por amostragem, como diz o Relatório Fiscal), nada mais natural que o valor da carga seja idêntico ao valor da nota fiscal transportada, assim o é em todas as operações em que o frete está contido no preço das mercadorias (operações CIF).

2.2.6. De mais a mais, elencar o frete como custo de produção (tal qual, inclusive dispõe o § 1º do artigo 13 do Decreto 1.598-77) não altera a natureza do serviço prestado, nem jurídica, nem contábil. Seria contraditório uma norma dispor que o frete deve ser incluído no custo da mercadoria para gozo do crédito, enquanto outra (por sinal, não citada, nem pela fiscalização, nem pela DRJ) dispusesse que se o frete for incluído no custo da mercadoria ele perde a natureza de frete e passa a não gozar de crédito presumido.

2.2.7. Demonstrado, portanto, que a **Recorrente** Nissan a) arcou com os custos do frete (fato sequer negado pela DRJ) e b) este frete compôs a base de cálculo do IPI, de rigor o provimento do recurso para afastar o lançamento vinculado à glosa de créditos presumidos do IPI.

2.3. Em procedimento de fiscalização contactou-se diferença a menor entre o **IPI DECLARADO EM DCTF E ESCRITURADO EM EFD** e lançada de ofício a diferença. A **Recorrente** Nissan apontou que a diferença encontrada pela fiscalização se deve a: *(i) o crédito presumido de IPI no percentual de 3% (três por cento) previsto no artigo 56, da MP nº 2.158-35/2001, que é*

objeto da primeira acusação; (ii) créditos de IPI decorrentes da fruição do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (“Inovar-Auto”); e, por fim, (iii) créditos decorrentes da venda de automóveis, que haviam sido inicialmente transferidos para o ativo imobilizado da Impugnante.

2.3.1. Os créditos presumidos de IPI foram deferidos no tópico acima, logo, aqui também deve ser afastada a glosa com o consequente cancelamento do auto de infração.

2.3.2. A DRJ afastou a glosa dos créditos do programa INOVAR-Auto, após o reconhecimento da validade dos créditos pela DRF, decisão que deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

2.3.3. Por fim, o artigo 38 inciso III determina a tributação na venda de bens do ativo imobilizado (natureza esta que não foi questionada pela **Recorrente** Nissan) antes do prazo de cinco anos contados da aquisição e o artigo 226 do RIPI silencia acerca da possibilidade de creditamento na venda de bens do ativo. A norma constitucional (tal qual o artigo 225 do RIPI) permite o creditamento “relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos”, como é inquestionável que o bem foi produzido para ser ativado e não para ser vendido pela **Recorrente** Nissan, a glosa era mesmo de rigor.

2.4. Segundo a DRF a **Recorrente** Nissan emitiu Notas Fiscais com destaque de IPI e, em contrapartida, recebeu valores tanto da mercadoria quanto do tributo. Em assim sendo, ao deixar de declarar os valores de tributos das respectivas notas fiscais e recolhê-los aos cofres públicos, a **Recorrente** Nissan cometeu o crime de apropriação indébita, fato que atrai a incidência da **MULTA QUALIFICADA**.

2.4.1. Ademais, a **Recorrente** Nissan por ter corpo jurídico e contábil especializado impediu ou retardou o total conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que também qualifica a multa.

2.4.2. Primeiro ponto, a apropriação indébita não é hipótese de qualificação da multa de ofício, porém somente a fraude, a sonegação e o conluio – talvez por este motivo a DRJ sequer apreciou o tema da apropriação indébita. Mais do que isto, a apropriação indébita exige posse ou detenção de coisa alheia, é imperioso que o sujeito ativo do delito receba algo de outrem que será destinado a um terceiro. No caso, o contribuinte do IPI não é o terceiro adquirente, a **Recorrente** Nissan é a contribuinte, a **Recorrente** Nissan não recebeu nada de outrem. Os valores de IPI são destinados à União, porém a **Recorrente** não recebeu o valor do tributo da União.

2.4.3. Acerca da sonegação fiscal, e na esteira do quanto decidido pela DRJ, a **Recorrente** Nissan declarou todos os créditos em EFD, deixando-os de declará-los em três períodos de apuração, somente. Tratando-se de simples omissão de créditos (boa parte reconhecidos pela fiscalização e, outra parte por esta Casa) descabida a qualificação da multa.

2.5. Ao fundamentar a **RESPONSABILIDADE NOS TERMOS DO ARTIGO 135 DO CTN** ao **Recorrente** François, a DRF assevera que a **Recorrente** Nissan perpetrou sonegação e apropriação indébita e, por ser o **Recorrente** François o administrador da empresa, ele tem o poder de gestão para tal empreitada. A DRJ, supostamente, afasta o intuito doloso da infração, porém – agora com certeza – dispõe que para a incidência do artigo 135 do CTN basta que ilegalidade ou o abuso de poder sejam praticados na forma culposa.

2.5.1. Primeiro, se a premissa do raciocínio da DRF era prática dolosa de sonegação e apropriação e se esta premissa foi devidamente afastada pela DRJ, todo o silogismo jurídico deveria ruir. A bem da verdade, alterar o elemento normativo da conduta de dolo para culpa é alterar o critério jurídico do lançamento, o que é vedado. Ademais, o que a DRJ afastou não foi a consciência e vontade da prática sonegação (o dolo de sonegar) e sim a sonegação (que não existe na modalidade culposa):

42. Entende-se que, caso houvesse restado demonstrado, v.g., que o contribuinte não efetuara a escrituração ou os houvesse efetuado lançamentos em desacordo com o seu real conteúdo ou quando tal conteúdo fosse comprovadamente inverídico (diverso do que neles registrado), aí então os fatos relatados poderiam ganhar contornos típicos.

43. Outra hipótese seria a de uma ação constante e repetitiva do contribuinte, inserindo valores fictícios nas DCTF em todos os períodos fiscalizados. Nesse caso, a contumácia da ação demonstraria o caráter intencional do procedimento adotado pelo sujeito passivo (dolo).

44. Entretanto, vê-se no presente caso que a falha na confissão deu-se em apenas três períodos, sendo que a maior parte decorre de erro na própria escrituração, quando deixou de ser aproveitado o crédito do programa Inovar-Auto, conforme acima visto. Diante disso, entende-se descaber a qualificação da multa, devendo a mesma ser reduzida para 75%.

2.5.2. De todo modo, para a responsabilização nos termos do artigo 135 inciso III do CTN não basta a infração a Lei é necessário *“que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal”* (PAULSEN). É neste mesmo sentido, inclusive, a Jurisprudência Vinculante do Tribunal da Cidadania e do Egrégio Sodalício:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de

poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). (STJ - REsp 1101728 / SP – Temas 96 e 97)

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

4. **A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.** A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

2.5.3. O único fato imputado ao **Recorrente** François é ser administrador da **Recorrente** Nissan à época dos fatos geradores. Não há no relatório fiscal descrição de qualquer ação ou omissão voluntária e consciente perpetrada pelo **Recorrente** François que o vincule aos fatos geradores em exame, menos ainda prova destes fatos. Não há no Acórdão da DRJ descrição de qualquer conduta negligente, imprudente ou imperita perpetrada pelo **Recorrente** François que o vincule aos fatos geradores em exame, menos ainda prova destes fatos.

2.6. Por fim, forte na Súmula 108, não conheço do Recurso Voluntário no tema **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do Recurso Voluntário interposto pela **Recorrente** Nissan e a este dou parcial provimento para reverter as glosas dos Créditos Presumidos de IPI, e, conseqüentemente, afastar do lançamento de ofício os débitos tributários vinculados aos créditos presumidos.

3.1. Admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário interposto pelo **Recorrente** François e a este dou provimento para afastar a responsabilidade solidária.

3.2. Por fim, admito e conheço do Recurso de Ofício e a este nego provimento.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto