



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

Processo n° 13896.722884/2012-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-003.712 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2019
Matéria IPI - OUTROS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ASIA DISTRIBUIDORA DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 2006, 2007

PRAZO DECADENCIAL.

Na ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial de 5 anos, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, desloca-se para a regra geral, prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

CONTRIBUINTE DO IPI. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

O estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira que dá saída a esses produtos equipara-se a estabelecimento industrial, estando sujeito à obrigação principal, que consiste no pagamento do tributo, e às obrigações acessórias, consistentes, por exemplo, na emissão de notas fiscais com o lançamento do IPI e na escrituração de livros fiscais.

MULTA QUALIFICADA.

Demonstrando-se o elemento volitivo constante do art. 71 da Lei nº 4502/1964, fica caracterizada a sonegação, e por conseguinte, a imputação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de voto: i) negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário: ii) rejeitar as preliminares; iii) negar provimento relativamente à alegação de valores de ingresso decorrentes de empréstimos; questão da incidência (ou não) do IPI ao caso concreto e à questão da ação judicial e respectivos efeitos da sucessão; iv) negar provimento relativamente à decadência da multa aplicada sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito; v) negar provimento em relação à alegação de contagem do

prazo decadencial pelo art. 150, §4º do CTN, votando pelas conclusões os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Edeli Pereira Bessa. Por voto de qualidade: vi) negar provimento ao recurso voluntário em relação à qualificação da penalidade, divergindo os Conselheiros Caio César Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Bárbara Santos Guedes e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, substituído pela Conselheira Bárbara Santos Guedes.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada para eventuais substituições) e Edeli Pereira Bessa. Ausente o conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 12ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, que julgou PROCEDENTE, em parte, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Em virtude do valor do crédito tributário exonerado na decisão *a quo*, coube o RECURSO DE OFÍCIO nos termos da atualmente vigente Portaria MF nº 63/2017.

Da autuação:

Trata o presente processo de Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente aos anos-calendário de 2006 e 2007.

A Autoridade Fiscal lavrou um único Termo de Verificação Fiscal para dois Processos Administrativos distintos. O processo nº 13896.722883/2012-69 traz os Autos de Infração do IRPJ, reflexos sobre a CSLL, o PIS e a COFINS, o presente, processo nº 13896.722884/2012-11 efetua o lançamento do IPI.

A autoridade fiscal autuante efetuou lançamento pelo fato do estabelecimento equiparado a industrial ter importado e revendido no mercado interno produtos tributados pelo IPI sem emissão de nota fiscal, em decorrência de omissão de receitas, e também por ter dado

saída de produtos sem o destaque de IPI na nota fiscal. A parte concernente à omissão de receitas, decorre a infração 0001 do auto de infração e é reflexa da autuação fiscal de IRPJ.

O montante autuado foi de R\$ R\$ 187.500.073,35, entre principal, mais multa de 150% e juros corrigidos até dezembro/2012.

Por bem retratar a descrição dos eventos que motivaram a autuação fiscal, transcrevo a parte concernente no relatório da decisão *a quo*:

Contra a empresa em epígrafe foi lavrado auto de infração (fls. 16396/16408) pelo fato de o estabelecimento equiparado a industrial ter importado e revendido no mercado interno produtos tributados pelo IPI sem emissão de nota fiscal, em decorrência de omissão de receitas, e também por ter dado saída de produtos sem o destaque de IPI na nota fiscal.

O crédito tributário lançado totalizou R\$ 187.500.073,35, inclusos juros de mora, multa proporcional (150%) e multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito.

A Autoridade Fiscal lavrou um único Termo de Verificação Fiscal para dois Processos Administrativos distintos. O processo nº 13896.722883/2012-69 traz os Autos de Infração do IRPJ, reflexos sobre a CSLL, o PIS e a COFINS, o presente, processo nº 13896.722884/2012-11 efetua o lançamento do IPI.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 16332/16389 descreve que as irregularidades na apuração do IPI ocorreram no estabelecimento 85.305.258/0007-44 do contribuinte, no entanto, estão sendo lançadas contra o estabelecimento matriz da empresa, na condição de sucessor e responsável pelas obrigações tributárias do citado estabelecimento filial, em função da sua extinção em abril de 2009, a par do disposto no art. 132, único, do CTN (Lei 5.172/66 e suas alterações).

Consoante a descrição dos fatos do auto de infração (fls. 16398/16400), a fiscalizada incorreu nas seguintes irregularidades: a) saídas a produtos tributados sem lançamento do imposto, apuradas através da constatação de receita de origem não comprovada/omissão de receita; b) saídas a produtos tributados com emissão de notas fiscais sem lançamento do imposto apuradas em diligências; c) saídas a produtos tributados com emissão de notas fiscais sem lançamento do imposto, escrituradas no livro diário e/ou nos livros registro de saídas.

Foram arrolados os seguintes sujeitos passivos responsáveis: Komlog Importação Ltda (CNPJ 06.114.935/0001-85) e Denisson Moura de Freitas (CPF 104.780.798-00).

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, a qual aproveito a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

A contribuinte foi cientificada do auto de infração, pessoalmente, em 11/12/2012. Os responsáveis Denisson Moura de Freitas e Komlog Importação Ltda foram cientificados do lançamento e dos Termos de Sujeição Passiva, por via postal, respectivamente, em 12/12/2012 e 13/12/2012.

As impugnações foram apresentadas pela contribuinte e pelos sujeitos passivos arrolados como responsáveis em mesma data de 02/01/2013. Das impugnações:

1) Asia Distribuidora de Utilidades Domésticas Ltda (fls. 16436/16470)

Inicialmente, protesta pelo reconhecimento da tempestividade da impugnação. Na seqüência, apresenta uma síntese fática na qual descreve os fatos relatados no Termo de Verificação Fiscal, inclusive, aponta como ponto de discordância o fato da fiscalização proceder lançamento inclusive sobre as notas fiscais com CFOP 6110, referentes a saídas destinadas à Zona Franca de Manaus, pois não foi apontado nenhum fato que pudesse sugerir que as operações de saídas destinadas à Zona Franca de Manaus não tivessem chegado ao referido destino e, portanto, não poderia a fiscalização proceder ao lançamento das referidas notas, por ofensa à tipicidade cerrada e à verdade material.

Prosseguindo, apresenta os seguintes tópicos de preliminar e mérito:

a) Da decadência do lançamento do imposto: considerando que a intimação do lançamento foi efetuada apenas em 11 de dezembro de 2012, verifica-se que o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN já havia sido superado em mais de 11 meses, o que impõe reconhecer que o crédito lançado de IPI relativamente ao exercício de 2006 está extinto, assim como as multas reflexas;

b) Da decadência das multas/penalidades: a contagem do prazo decadencial para o lançamento de multa/penalidade ocorre de modo diverso, tendo como base a data da infração, nos termos do art. 78 da Lei nº 4.502/64: "Art. 78 O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração". Considerando que a intimação do lançamento ocorreu em 11 de dezembro de 2012, significa dizer que os lançamentos de créditos da "multa proporcional" e da "multa por IPI não lançado com cobertura de crédito" derivados de infrações cometidas antes de 09 de dezembro de 2007 estão todos extintos, face a decadência;

c) Da inexigibilidade do IPI na saída das mercadorias do estabelecimento da impugnante: a equiparação entre o importador-comerciante e o industrial, conforme prevista em lei, diz respeito apenas ao desembaraço aduaneiro, uma vez que é este o momento da entrada da mercadoria acabada no circuito econômico. Sendo assim, não poderá ocorrer uma nova equiparação posterior, tal qual defende o Fisco, tendo em vista que quando a mercadoria sai do estabelecimento comercial para consumo tem-se apenas a circulação de um produto acabado, inexistindo novo fato gerador (industrialização/aperfeiçoamento) capaz de ensejar a incidência de nova tributação. Desta feita, a Impugnante não é sujeito passivo do IPI nos moldes apresentados pela Receita Federal, já que a mera circulação de produtos acabados no mercado interno não caracteriza fato gerador passível da cobrança do tributo, motivo pelo qual não poderá recair sobre ela lançamento visando a cobrança destes valores, em conformidade com o disposto nos arts. 46 e 51 do CTN e §1º do art. 2º, da Lei nº 4.502/64;

d) Da ação ordinária nº 2009.72.00.010443-5 iniciada na 3ª Vara Federal de Florianópolis/SC e dos efeitos da sucessão: a Impugnante possui a seu favor a Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária nº 2009.72.00.010443-5/SC, proposta em setembro de 2009 na 3ª Vara Federal de Florianópolis pela empresa KOMLOG IMPORTAÇÃO LTDA (sucessora), objetivando "declarar a inexistência da relação jurídico-fiscal em relação à incidência do IPI no momento

em que a Autora figura não mais como importadora, mas como comerciante dos produtos importados acabados no mercado interno". O pedido foi julgado procedente em primeira instância, com a concessão de antecipação de tutela para a suspensão da exigibilidade do IPI nas saídas dos produtos importados do estabelecimento da ora Impugnante, entendimento que foi confirmado pelo TRF4 em acórdão unânime proferido em 22.06.2010. O processo encontra-se pendente de julgamento no STJ (REsp nº 1247788).

Partindo da premissa que o instituto da sucessão faz com que a ora Impugnante, KOMLOG, sub-rogue-se no lugar da empresa ASIA, e, por tal motivo, responda por todas as obrigações tributárias, conforme previsão do art. 133 do CTN, cabe à Impugnante a responsabilidade sobre o pagamento do montante devido a título de IPI. Todavia, ainda que a responsabilidade da antiga empresa recaia, agora, sobre a sua sucessora, o lançamento efetuado deverá respeitar as características, benefícios e limitações do novo sujeito passivo. Dessa forma, não se pode perder de vista que o efeito declaratório da decisão que antecipou a tutela na ação judicial 2009.72.00.010443-5/SC, proposta pela empresa KOMLOG IMPORTAÇÃO LTDA, ora sucessora, se estende e alcança a empresa sucedida.

Portanto, mesmo que a Receita Federal entenda pela existência da relação jurídico-tributária que embasa o lançamento veiculado no auto de infração, em decorrência da sucessão tributária e da retroatividade dos efeitos da decisão proferida em ação declaratória, a exigibilidade do suposto crédito tributário já se encontrava suspensa pela ordem judicial emanada no Processo nº 2009.72.00.010443-5/SC, estando o Fisco impedido de adotar qualquer medida executiva. Assim, o lançamento tributário ora impugnado só poderia ter sido levado a efeito para fins de prevenção de decadência.

e) Da impossibilidade de aplicação da multa de ofício nos lançamentos para prevenção de decadência – art. 63 da Lei nº 9.430/96: tendo em vista o curso da Ação Declaratória nº 2009.72.00.010443-5/SC, que implicou no reconhecimento da impossibilidade da Fazenda Nacional cobrar o IPI da Impugnante quando esta der "saída" no mercado interno aos produtos importados que não sofreram qualquer ato de industrialização depois de desembaraçados (é o caso dos autos), significa dizer que todo o crédito ora lançado já estava com a exigibilidade suspensa, e, portanto, além de não ser devido o IPI constituído, o que apenas deverá aguardar o trânsito em julgado do Processo Judicial para confirmação, também não poderá, em hipótese alguma, subsistir a multa de ofício lançada pela Autoridade Fiscal ao lavrar o presente Auto de Infração;

f) Da multa regulamentar por falta de apresentação de documentos: a imposição mostra-se descabida uma vez que: a) os documentos relativos à 2006 já haviam sido apresentados à Receita Federal em virtude do PAF nº 0811300/00024/2010; b) por se tratar de prazo superior a 5 anos, já havia decaído a obrigação da Impugnante de manter e/ou apresentação os documentos relativos ao ano de 2006; c) os documentos foram furtados, motivo pelo qual, juntamente com as provas do ocorrido, foram apresentadas as reconstituições fiscais do período, demonstrando a boa-fé e colaboração da Impugnante durante o procedimento de fiscalização;

g) Da multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito e sua falta de previsão legal: a multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito carece de previsão legal, pois o inciso II do art. 80 da Lei nº 4.502/64 citado pela fiscalização foi revogado pela Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, mesmo que haja outro dispositivo que permita a aplicação da multa nos termos em que foi aplicada, a

verdade é que a fiscalização não o indicou e, assim, não efetuou o enquadramento legal de forma correta já que expressamente apontou dispositivo que estava revogado. Conclui-se, portanto, que a indicação imprecisa da norma aplicável impede que a impugnante exerça de forma plena o seu direito de defesa;

h) Ao final, requer o sobrestamento do presente julgamento até que seja julgada, em definitivo, a Ação Declaratória nº 2009.72.00.010443-5/SC que aguarda julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça do REsp nº 1247788. Em não se admitindo o sobrestamento, requer seja provida a impugnação fiscal, julgando-se insubsistente o auto de infração lavrado. Requer, ainda, que os advogados signatários da presente sejam intimados da decisão por meio de notificação.

2) Denisson Moura de Freitas (fls. 16505/16539)

Apresenta as mesmas preliminares e razões de defesa acima expostas, nada acrescentando, especificamente, quanto à sua sujeição passiva solidária perante o crédito tributário constituído.

3) Komlog Importação Ltda (fls. 16576/16610)

Apresenta as mesmas preliminares e razões de defesa acima expostas, nada acrescentando, especificamente, quanto à sua sujeição passiva solidária perante o crédito tributário constituído..

Da decisão da DRJ:

A ementa da decisão é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PRAZO DECADENCIAL.

Na ausência de pagamento antecipado, bem como nos casos comprovados de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial de 5 anos, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, desloca-se para a regra geral, prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Cancela-se a exigência para a qual restou demonstrado o transcurso do prazo fatal, à vista da ciência dos autos de infração em 11/12/2012.

CONTRIBUINTE DO IPI. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

O estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira que dá saída a esses produtos equipara-se a estabelecimento industrial, estando sujeito à obrigação principal, que consiste no pagamento do tributo, e às obrigações acessórias, consistentes, por exemplo, na emissão de notas fiscais com o lançamento do IPI e na escrituração de livros fiscais.

DECISÃO JUDICIAL.

A sentença judicial faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, e tão-somente em relação ao fato a que a decisão se refere, não possuindo efeito *erga omnes*.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO. PREVISÃO LEGAL.

É correta a imposição de multa de ofício proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, ainda que a falta de lançamento tenha sido parcial ou que haja saldo credor na escrita fiscal.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Opera-se a preclusão processual relativamente à sujeição passiva da pessoa física e/ou jurídica que deixa de apresentar argumentos de defesa em relação à atribuição da respectiva responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário:

Tomaram ciência do recurso voluntário o contribuinte e responsáveis tributários na seguintes datas:

| Contribuinte/Responsável | Data ciência DRJ | Fl. |
|---|------------------|--------|
| Asia Distribuidora de Utilidades Domésticas LTda. | 21/11/2013 | 16.698 |
| Komlog Importação Ltda. | 14/11/2013 | 16.707 |
| Denisson Moura de Freitas | 14/11/2013 | 16.708 |

Todos os 3 (três) apresentaram recurso voluntário, conforme tabela abaixo:

| Contribuinte/Responsável | Apresentação RV | Fl. |
|---|-----------------|---------------|
| Asia Distribuidora de Utilidades Domésticas LTda. | 16/12/2013 | 16.789/16.864 |
| Komlog Importação Ltda. | 16/12/2013 | 16.999/17.075 |
| Denisson Moura de Freitas | 16/12/2013 | 16.710/16.786 |

Ou seja, todos os recursos voluntários foram apresentados tempestivamente.

Os argumentos são praticamente os mesmos nas 3 peças recursais, que em síntese envolvem os seguintes pontos:

-preliminar - nulidade do auto de infração. Violação do artigo 142 do CTN, do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material: a fiscalização imputou sonegação quanto à totalidade das saídas realizadas pela recorrente. Porém, apenas R\$ 7.252.546,16 corresponde à omissão de receita. Por uma questão de tipicidade, cada infração deveria ter sido tomada de forma individualizada para que o lançamento fosse consistente e exigível. O erro na apuração e constituição do crédito tributário é vício material.

-preliminar - nulidade do julgamento da DRJ de Ribeirão Preto - recomposição da escrita fiscal de ofício: em vez de apontar o erro material praticado pela autoridade lançadora, os julgadores da DRJ Ribeirão Preto promoveram *ex officio* a recomposição do lançamento. O exercício da função de julgar não autoriza que o órgão julgador proceda à recomposição da estrutura do lançamento para torná-lo válido, ainda que em montante inferior ao crédito originariamente constituído.

-*bis in idem*: evidente o vício presente na constituição do crédito, uma vez que a autoridade fiscal faz incidir em duas pontas da venda de mercadorias o mesmo imposto, eis que tributa as receitas apuradas na escrituração da recorrente, resultantes da venda de mercadorias e, do outro lado, faz incidir a exação sobre as notas fiscais em posse dos compradores, as quais dizem respeito às mesmas saídas escrituradas já tributadas.

-preliminar - da tributação reflexa e a prova da inexistência de omissão de receita: a partir da fiscalização empreendida para apurar os tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e dos valores de 'receitas omitidas', a autoridade fiscal, de forma ilegal, ampliou o âmbito de repercussão daqueles fatos impositivos para sobre eles fazer incidir o IPI. O procedimento é inadmissível, pois utiliza um mesmo fato ocorrido para fazer incidir tributos cuja materialidade é absolutamente distinta.

-a recorrente obteve ingresso de valores decorrentes de empréstimo, os quais não foram considerados. Tais valores obtidos por meio de financiamento bancário não são tributáveis pelo IRPJ e reflexos, muito menos pelo IPI.

-da conduta da contribuinte ante a suposta obrigação fiscal: a recorrente não agiu visando o cometimento de uma fraude. Na verdade, não reconhece a obrigação de pagar IPI na revenda no mercado interno das mercadorias importadas, após ter efetuado o pagamento do IPI no desembaraço aduaneiro. Trata-se de interpretação da norma tributária. Logo, dolo, fraude ou simulação são condutas que não existiram, pelo que a conduta de não destacar IPI na nota fiscal não pode ser motivo para agravar a multa para 150%.

-mercadorias importadas sem industrialização em solo nacional. Fato gerador do IPI: desembaraço aduaneiro. Aspecto material de incidência do IPI -necessidade de industrialização.

- já recolheu o tributo no desembaraço aduaneiro, e não ocorreu outro fato gerador (industrialização) na saída para justificar novamente a incidência do IPI. O pagamento do IPI deve ocorrer no desembaraço ou na saída subsequente, sob pena de *bis in idem*. A noção de fato gerador do IPI jamais poderá estar dissociada do conceito de operação/industrialização.

- da alternatividade da cobrança segundo o artigo 34 do RIPI (Decreto 4.544/02): a incidência do IPI sobre produtos importados é tratada por meio de hipóteses alternativas, ou no desembaraço ou na saída do estabelecimento equiparado a industrial. No que diz respeito à figura da equiparação, é equívoco colossal admitir que -da relação subjetiva de fixação legal (equiparação) possa decorrer a obrigação tributária principal, sem que se concretize o aspecto material da hipótese de incidência.

-da ação ordinária n. 2009.72.00.010443-5 e dos efeitos da sucessão: a recorrente possui mais um aspecto em seu favor; a existência de ação judicial proposta pela empresa Komlog (sucessora), objetivando declarar a inexistência de relação jurídico-fiscal em relação à incidência do IPI no momento em que não figura mais como importadora, mas sim como comerciante dos produtos importados.

- a sentença e o acórdão do TRF4 lhe são favoráveis, confirmando que uma vez pago o IPI no desembaraço e não havendo atos de industrialização, não haverá nova incidência do tributo quando efetuar a venda no mercado interno.

- como a Komlog foi indicada como sucessora da Asia, o lançamento deve observar a ação judicial em questão. Logo, o lançamento deveria ser realizado apenas para prevenir a decadência; não caberia lançamento de multa de ofício, tampouco seria possível falar em fraude, dolo e simulação.

- impossibilidade de aplicar multa de ofício nos lançamento para prevenir a decadência: como a Komlog, sucessora, tem decisão judicial que lhe é favorável, o lançamento apenas tem o condão de prevenir a decadência e não pode sofrer a incidência de multa.

- do ilegal agravamento da multa proporcional e da multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito: incabível o lançamento da multa proporcional, em face da decisão judicial favorável à empresa sucessora. Na hipótese de se entender aplicável a multa, é desarrazoado o agravamento em 150%, pois não está configurada qualquer hipótese da multa do artigo 71 da Lei n. 4.502/64. A conduta de falta de lançamento e falta de recolhimento autoriza apenas a aplicação da multa de 75%.

- deslocamento do termo decadencial ante a incorreta imputação de sonegação: ante a inexistência de conduta dolosa da recorrente, a decadência deve observar a regra do artigo 150, § 4º do CTN, pois houve o pagamento de IPI no desembaraço aduaneiro.

- decadência do direito de lançar multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito: a multa não poderia ser agravada para 150%, pelas razões já expostas para multa proporcional (não há dolo, tampouco sonegação). Ademais, em decorrência da natureza da multa isolada (descumprimento de obrigação acessória), a contagem do prazo decadencial deve observar a regra do artigo 78, da Lei n. 4.502/64 (cinco anos contados da data da infração). Trata-se de multa de natureza administrativa, não se aplicando o CTN.

Do Recurso de Ofício:

Em virtude do valor do crédito tributário exonerado na decisão *a quo*, cabe o RECURSO DE OFÍCIO nos termos da atualmente vigente Portaria MF nº 63/2017.

A matéria exonerada na decisão *a quo* envolve unicamente o período que foi entendido como decaído entre janeiro/2006 e novembro/2006.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

Os recursos voluntários foram apresentados pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários tempestivamente, dos quais tomo conhecimento.

O recurso de ofício, em virtude do montante da exoneração promovida cabe o seu conhecimento nos termos da Portaria MF nº 63/2017.

Da síntese dos fatos:

A autuação fiscal constante no presente processo de IPI, e em parte decorre de uma omissão de receitas, que foi reflexa de um lançamento de IRPJ, constante em outro processo (infração 0001 do auto de infração). Contudo, há duas outras infrações que decorrem da saída de produtos sem o destaque de IPI na nota fiscal, parte de notas fiscais contabilizadas regularmente, e parte de notas fiscais não contabilizadas, obtidas através de diligência. Os fatos geradores envolvem os anos-calendário de 2006 e 2007, e lhe foram imputados a multa qualificada. Houve a atribuição de responsabilidade solidária à Komlog Importação Ltda. e à pessoa física Sr. Denisson Moura de Freitas.

A autuada e os dois responsáveis apresentaram impugnação em praticamente mesmo teor, em que questionam a erros na apuração dos valores autuados; que o período autuado teria sido alcançado pela decadência; que a saída das mercadorias do seu estabelecimento seria inexigível, pois já pagara no desembaraço; haveria decisão judicial amparando a sucessora (Komlog) que diria que não seria contribuinte de IPI na saídas para o mercado interno, que repercutiria na sucedida (Asia); não se aplicariam as multas aplicadas, nem sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, e ataca muito lateralmente a multa de ofício qualificada aplicada.

A decisão *a quo* dá provimento às pretensões da então impugnante, no sentido de afastar o período autuado que entendeu decaído (janeiro/2006 a novembro/2006). No restante, nega provimento às suas alegações, decidindo que é contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial, não se aplica a decisão judicial invocada e que fora correta a imposição de multa de ofício aplicada sobre a falta de lançamento do imposto com cobertura de crédito. Quanto a sujeição passiva atribuída, entendeu que a matéria não foi impugnada, estando preclusa.

Na peça recursal, apresentada em praticamente idêntico teor pelo contribuinte autuado e respectivos solidários, suscita praticamente as mesmas alegações da sua peça impugnatória, agregando algumas preliminares não apresentadas anteriormente. Reforça sua alegações no que tange à multa qualificada. Em virtude da exoneração promovida na decisão *a quo* houve o recurso de ofício.

Da situação processual - reflexa

O presente processo decorre de uma autuação fiscal realizada na recorrente, que desencadeou dois processos administrativos fiscais:

- 13896.722883/2012-69, que envolve os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins;
- 13896.722884/2012-11 (o presente processo) que envolve o auto de infração de IPI.

O presente processo (13896.722884/2012-11), por envolver a matéria de IPI, esteve distribuído para a 3ª Seção de Carf, a qual, primeiramente, entendeu por convertê-lo em diligência (resolução 3201-000.695, sessão de 21/06/2016 - fl. 17.123 e segs) para apartamento das suas infrações, nos seguintes termos do dispositivo decisório:

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência. Entendeu-se que o processo deve ser remetido para a unidade preparadora, a fim de seja formalizado um novo processo administrativo, para o qual deverá ser transferido o crédito tributário decorrente apenas da infração 001 (infração reflexa ao IRPJ), devendo permanecer nos autos a infração à legislação do IPI e o crédito dela consequente.

Em despacho da unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fl. 17.145), houve proposição de esclarecimento em virtude das dificuldades encontradas para o apartamento suscitado, nos seguintes termos:

Ocorre que os débitos do presente processo resultam da somatória de valores de diferentes infrações descontado de um crédito apurado para o Contribuinte. Assim sendo, a primeira dúvida que surge é qual o valor de cada infração foi abatido por este crédito? (ver fl. 16.374).

A segunda questão se refere ao fato de que parte dos débitos apurados no Auto de Infração foram exonerados pela DRJ, ocasionando a dúvida sobre se os débitos decorrentes da infração 001 foram total, parcialmente ou não exonerados pela DRJ, uma vez que a planilha de cálculo da DRJ (fl. 16.675) não esclarece esta dúvida, para sabermos se os débitos a serem transferidos para o outro processo deverão ficar em Recurso de Ofício e/ou em Recurso Voluntário.

Por todo o exposto, proponho o retorno do presente processo ao CARF para esclarecimento.

Tal despacho foi recepcionado como embargos, e admitido, conforme despacho em embargos à fls. 17.146/17.149.

Em novo julgamento dos embargos (acórdão 3201-003143 - sessão de 25/09/2017 - fls. 17.158/17.162), o colegiado decidiu pela declinação de competência, nos seguintes termos da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. DECLINAÇÃO DE COMPETÊNCIA. LANÇAMENTO DECORRENTE DE FISCALIZAÇÃO DE IRPJ.

Constatada a impossibilidade de desmembramento das infrações e quando o lançamento para exigência do IPI é originado em fatos apurados na fiscalização de IRPJ, deve-se declinar a competência do julgamento para a Primeira Seção do CARF.

Conforme relatado e analisado nas decisões precedentes, e as dificuldades envolvidas para segregar as infrações, que poderia acarretar a alteração dos valores devidos a favor ou contra a recorrente, supero o entendimento acima, mantendo o julgamento integral do presente processo na competência da 1ª Seção deste Carf.

No que tange ao processo de IRPJ (e respectivos reflexos de CSLL, Cofins e PIS) - 13896.722883/2012-69, o mesmo teve decisão prolatada por este CARF (acórdão 1301-001.971 - sessão de 05/04/2016), em que se negou provimento aos recursos voluntário e ofício, no seguintes termos da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO.

A teor do disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, o denominado lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte no sentido de apurar o tributo devido, expressamente a homologa. O referido artigo fixa o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para que a autoridade administrativa promova essa homologação. Contudo, se comprovada a ocorrência de dolo, tal prazo, tido como decadencial, não é aplicável. Nesse caso, a decadência é regida pelas disposições do art. 173 do mesmo diploma legal.

AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME. SUPORTE LEGAL E MOTIVAÇÃO.

Revela-se regular o reexame por parte da autoridade fiscal de período já fiscalizado, na circunstância em que foi precedido de autorização emitida pela autoridade competente, com lastro na lei e devidamente motivada.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação sobre os valores apurados da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

REEXAME E REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DISTINTOS.

O REEXAME de período já fiscalizado, na circunstância em que cuida tão somente de complementação de constituição de crédito tributário em relação a matérias diversas das alcançadas pelo procedimento fiscal anterior, não se confunde com REVISÃO DE LANÇAMENTO, não se submetendo, assim, às disposições do art. 149 do CTN.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. VIOLAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em violação do aspecto temporal da hipótese de incidência na circunstância em que a autoridade fiscal, constatando a imprestabilidade da escrituração, abandona o regime de tributação adotado pelo contribuinte e promove o arbitramento do lucro.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

A partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Em síntese, a autuação fiscal original foi parcialmente mantida, exonerando-se os valores alcançados pela decadência nos fatos geradores constituídos entre janeiro/2006 a novembro/2006. Remanesceram constituídos os valores dos fatos geradores constituídos entre dezembro/2006 e dezembro/2007, inclusive as responsabilidades tributárias atribuídas.

Houve a apresentação de embargos e recurso especial, que não foram admitidos, restando o processo transitado em definitivo na esfera administrativa.

- Do recurso de ofício - questão da decadência

A autoridade julgadora *a quo*, nos termos do seu acórdão, entendeu que estaria decaído o período da autuação fiscal entre janeiro/2006 e novembro/2006, nos seguintes termos, após fazer uma análise das circunstâncias envolvidas:

Portanto, considerando que o interessado tomou ciência do Auto de Infração em 11 de dezembro de 2012, tem razão à contribuinte no que tange à decadência dos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2012. (aqui há evidente erro material - referia-se a 2006)

Por outro lado, não decaiu o período de dezembro de 2006, pois o lançamento somente poderia ter sido efetuado em janeiro de 2007, então o termo inicial do prazo de decadência foi o dia 1º de janeiro de 2008, tendo expirado o prazo para constituir o crédito tributário somente em 1º de janeiro de 2013.

Mesmo que assim não o fosse, a tipicidade na espécie aponta para a prática de sonegação definida no artigo 71 Lei nº 4.502/64. Portanto, a falta de recolhimento de tributos por meio da prática de infração qualificada faz converter a modalidade do lançamento de homologação para de ofício, nos termos do artigo 149, inciso VII, do CTN, que dispõe:

(...)

Assim, considerando a contagem do prazo decadencial na forma preconizada no inciso I do art. 173 do CTN, tem-se que na data do lançamento de que trata o auto de infração em apreço havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários do período compreendido entre janeiro e novembro de 2006.

Diante de todo o exposto, cabe parcial razão à contribuinte para a exclusão dos valores lançados de janeiro a dezembro de 2006.

Compulsando os autos, verifica-se que o período dos fatos geradores objeto da autuação fiscal foi de janeiro/2006 a dezembro/2007, dando-se a ciência do mesmo em 11/12/2012.

Primeiramente, as infrações incorridas pela recorrente envolvem a falta de lançamento de IPI devido nas saídas de produtos importados, situação em que deixou de considerar a ocorrência do fato gerador do mesmo. Por consequência, tais valores não foram lançados nas notas fiscais correspondentes, nem escriturados como débitos no livro de registro de apuração do IPI, e, mais importante, não foram recolhidos.

Sucintamente, não houve o pagamento antecipado do imposto, e nem seu reconhecimento por meio da escrituração.

Na falta do pagamento antecipado, o direito de constituir o crédito tributário opera-se pelo artigo 173, I do CTN, ou seja, após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tal regramento é também capitulado no RIPI/2002¹.

No caso concreto, não houve o pagamento (nem destaque, escrituração e apuração) do IPI pelo contribuinte quando da ocorrência do fato gerador.

Consequentemente, ocorrendo a ciência da autuação fiscal em 11/12/2012, nos termos do art. 173, I do CTN, a autuação fiscal só poderia retroagir a fatos geradores em dezembro/2006, já que o período de competência/apuração considerado é mensal. Dezembro/2006 pois só se teria recolhimento/conhecimento em Janeiro/2007, o que deslocaria o termo inicial para o primeiro dia do ano de 2008.

Destarte, entendo perfeitamente válida a decisão *a quo* quanto à parte exonerada, **NEGANDO-SE PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.**

¹ Art. 129. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I - da ocorrência do fato gerador, quando, tendo o sujeito passivo antecipado o pagamento do imposto, a autoridade administrativa não homologar o lançamento, salvo se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação (Lei no 5.172, de 1966, art. 150, § 4o);

II - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento (Lei no 5.172, de 1966, art. 173, inciso I);

III - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (Lei no 5.172, de 1966, art. 173, inciso II).

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei no 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

Dos pontos suscitados no recurso voluntário

- Das preliminares:

. questão no erro da apuração e constituição do crédito tributário

Alega a recorrente que quando da constituição do crédito tributário, houve violação do artigo 142 do CTN, do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material, pois a autoridade fiscal autuante lhe imputou sonegação quanto à totalidade das saídas realizadas, quando apenas R\$ 7.252.546,16 corresponderia à omissão de receitas. No seu entender, cada infração deveria ter sido tomada de forma individualizada para que o lançamento fosse consistente e exigível, o que não fora o caso, acarretando um erro na apuração e constituição do crédito tributário, o que no seu entender, consubstanciou toda a autuação como sonegação.

Compulsando os autos, em especial ao Termo de Verificação Fiscal (TVF), há uma descrição detalhada de todas as infrações. Há tópicos específicas das situações ensejadoras de autuação fiscal, descrevendo-os detalhadamente, e posteriormente, um tópico cujo título é 5. *Irregularidades na apuração do IPI*, em que há o desmembramento para os tópicos:

- 5.1 Omissão de receitas em 2006 e 2007 - auto de infração IPI

- 5.2 Emissão de notas fiscais sem destaque do IPI

- 5.3 Reconstituição do LRAIPI de 2006 e 2007 - lançamento dos saldos devedores

- 5.4 Multas sobre IPI não lançado com cobertura de créditos

Todos os tópicos acima foram bem detalhados no TVF, que analisados em conjunto com o autos de infração, há a descrição das infração correlacionando com cada tópico supracitado.

No TVF há um tópico bem extenso que trata da questão da sonegação - 8. *Prática de sonegação - multas qualificadas*. Neste tópico há uma ampla justificativa da acusação quanto ao entendimento de que os fatos são de sonegação, tipificados no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Haverá a devida análise desta parte da peça acusatória na sequência do presente voto, mas não vislumbro a questão como uma prejudicial de preliminar de nulidade como suscitada pela recorrente, da qual a REJEITO.

. questão da recomposição da escrita fiscal de ofício

No entender da recorrente, em vez de apontar o erro material praticado pela autoridade lançadora, os julgadores da DRJ Ribeirão Preto promoveram *ex officio* a recomposição do lançamento. O exercício da função de julgar não autoriza que o órgão julgador proceda à recomposição da estrutura do lançamento para torná-lo válido, ainda que em montante inferior ao crédito originariamente constituído. No seu entender, seria um caso de nulidade do julgamento da DRJ.

Nestes termos, entendo totalmente improcedente a alegação da recorrente.

A DRJ agiu provocada pela própria recorrente (e responsáveis solidários), e ao acatar parcialmente a questão preliminar da peça impugnatória que envolve a decadência referente ao período de janeiro/2006 a novembro/2006, fez os ajustes materiais necessários na autuação fiscal, no que tange aos valores envolvidos, sem agravá-lo, exonerando-os.

Não há o que se falar em nulidade como alegado pela recorrente, REJEITANDO-A.

. questão da dupla tributação

Alega a recorrente que há vício na constituição do crédito, uma vez que a autoridade fiscal faz incidir em duas pontas da venda de mercadorias o mesmo imposto, eis que tributa as receitas apuradas na escrituração da recorrente, resultantes da venda de mercadorias no montante de R\$ 6.966.568,61, e, do outro lado, faz incidir a exação sobre as notas fiscais em posse dos compradores, as quais dizem respeito às mesmas saídas escrituradas já tributadas.

Tal questão se refere, no TVF, ao item 5.2 - *Emissão de notas fiscais sem destaque do IPI*, que envolve notas fiscais escrituradas x notas fiscais diligenciados, em que se verificou que há uma relação de notas fiscais de saída emitidas que não foram escrituradas.

A autoridade fiscal autuante assim consigna no TVF:

Conforme relatado no item 2 do presente termo, parte das notas fiscais obtidas nos clientes diligenciados, relacionadas no "ANEXO 02 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - MPF 0811300.2011.00430-4/15", não foram escrituradas nos livros registro de saídas de 2007, cujos totais mensais encontram-se relacionados na coluna 4 da tabela da sequência.

Ou seja, parte das notas fiscais obtidas nos clientes diligenciados não foram escrituradas nos livros registro de saída de 2006/2007 (relação constante no anexo 02 do TVF - 2006 no período não decaído).

É justamente este valor total R\$ 6.966.568,61, referente a R\$ 245.125,14 de dezembro/2006 e R\$ 6.721.443,47 (todo o ano de 2007) envolvido, ou seja, são notas fiscais não escrituradas que está sendo tributada.

Tais valores estão destacadas como *coluna 4 - Base do IPI - Receitas omitidas apuradas em diligências (anexo 02 do termo 15)* da planilha que vai ao final do tópico 5.2 do TVF, que detalha os valores autuados.

Para as receitas escrituradas, há a *coluna 5 - Receitas escrituradas no diário e/ou livro de saídas*, e conforme se analisa a planilha, há a exclusão de outros valores apurados em diligência - *coluna 2*, mas não estariam redundantes.

Em síntese, a *coluna 4* consta os valores apurados em diligência e que não foram escriturados pela recorrente, e não estão redundantes com nenhum outro valor para apuração do total de receitas autuadas.

Por conseguinte, REJEITA-SE esta preliminar de erro suscitada.

. questão da tributação reflexa

Alega a recorrente que inexistiu a omissão de receitas. A partir da fiscalização empreendida para apurar os tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e dos valores de receitas omitidas, a autoridade fiscal, de forma ilegal, ampliou o âmbito de repercussão daqueles fatos impositivos para sobre eles fazer incidir o IPI, que seria sobre industrialização. No seu entender, o procedimento é inadmissível, pois utiliza um mesmo fato ocorrido para fazer incidir tributos cuja materialidade é absolutamente distinta.

Primeiramente, em relação ao fato de haver caracterizada a omissão de receitas ou não, tal matéria já está resolvida no âmbito do processo administrativo nº 13.896.722883/2012-69, o qual, excetuando o período alcançado pela decadência, manteve a autuação fiscal, inclusive neste item. O presente processo envolve 3 infrações, sendo que uma delas é reflexa deste outro processo no que tange aos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, que caracterizam omissão de receitas, devendo este respeitar o ali decidido. Apenas por circunstâncias processuais, ambos os processos (este e o 13.896.722883/202-69) não foram julgados conjuntamente, tendo os mesmos efeitos aplicáveis.

Quanto à incidência reflexa do IPI sobre a receita omitida decorrente de depósitos bancários, tal matéria se resolve na legislação específica do IPI, em especial ao art. 108 da Lei nº 4502/1964².

Por conseguinte, REJEITA-SE esta preliminar suscitada.

Do mérito:

. alegação de valores de ingresso decorrentes de empréstimos

Alega a recorrente que obteve valores decorrentes de empréstimo, os quais não foram considerados na autuação fiscal da infração inerente aos depósitos bancários. Tais valores teriam sido obtidos por meio de financiamento bancário e não seriam tributáveis.

Reitera-se aqui o que já dito anteriormente que tal matéria já foi analisada no âmbito do processo administrativo 13.896.722883/2012-69 (de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS), que analisou a questão dos depósitos bancários.

Tanto naquele processo quanto no presente, a recorrente traz a tona, desde o procedimento fiscal, a questão de ter empréstimos contraídos para justificar os depósitos bancários. A respeito, no TVF consigna o seguinte:

² Art . 108. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção o correspondente pagamento do imposto de consumo dos estabelecimentos industriais, o valor ou quantidade da matéria-prima ou secundária adquirida e empregada na industrialização dos produtos, o das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo da produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas ou secundárias.

§ 1º Apurada qualquer diferença, será exigido o respectivo imposto de consumo, que, no caso, de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas diversas, será calculado com base na mais elevada quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do contribuinte.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, será sobre elas, exigido o imposto de consumo, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior.

O CONTRIBUINTE relaciona, em suas cartas de 01/11/2012 e 05/11/2012, diversos depósitos cuja origem alega ser proveniente de empréstimo das respectivas instituições financeiras, no entanto, deixa de apresentar qualquer comprovação documental de tais empréstimos, bem como de sua forma de quitação, de modo que não é possível afastar a possibilidade de que tais empréstimos tenham sido quitados com o recebimento de duplicatas da própria empresa ou de cheques pré-datados dos clientes, cujas respectivas receitas podem ter sido omitidas e não submetidas à tributação. Assim sendo, e considerando que o fiscalizado deixou de escriturar expressiva parcela dos depósitos bancários, evidenciando a prática de omissão de receitas, não há como dispensar a apresentação de documentação que comprove a contratação e a forma de quitação dos empréstimos relacionados, de modo que não serão consideradas como comprovadas as origens e a tributação das receitas vinculadas aos depósitos relacionados nas cartas apresentadas pelo CONTRIBUINTE em 01/11/2012 e 05/11/2012.

Ou seja, a autoridade fiscal fez a devida conciliação dos valores quando possível identificar a origem dos recursos com base nos extratos bancários e documentação apresentada. Manteve a parte não comprovada.

Na sua peça recursal apresenta planilhas indicativas de empréstimos e transferências, bem como alguns contratos pertinentes.

Contudo, tal matéria foi superada no processo 13.896.722883/2012-69 (processo de IRPJ), nos seguintes termos, na decisão da DRJ, que foi colacionada na decisão do CARF:

Observe-se que as planilhas acima, ofertadas por ora da impugnação, são as mesmas apresentadas no curso da auditoria, em atendimento à intimação fiscal.

Os ingressos nas contas correntes, indicados sob os históricos de lançamentos "liberação garantida", efetuados pelo próprio Banco, porque liquidados através de créditos de terceiros, nada mais representam que o próprio adiantamento do recebimento das receitas advindas da atividade operacional da contribuinte, feito a título de empréstimo bancário, como consta do respectivo contrato.

Da mesma forma com relação ao histórico de lançamentos "Op.Cred. c/Penhor", que também representam o próprio adiantamento do recebimento das receitas advindas da atividade operacional da contribuinte, feito a título de empréstimo bancário contra duplicatas oferecidas em garantia, consoante consta do respectivo contrato.

E assim continua a análise.

Compulsando os autos do presente processo, a situação é praticamente idêntica, tanto no apresentado pela recorrente quanto no decidido *a quo*.

Nada agregou a recorrente em sua defesa, apenas repetindo o que já fora apresentado no processo principal de IRPJ. Nestas circunstâncias, como a matéria aqui é reflexa do decidido no processo principal de IRPJ, cabe a aplicação do que foi decidido neste.

Por conseguinte NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item.

. questão da incidência (ou não) do IPI ao caso concreto

Alega a recorrente que já recolheu o tributo no desembaraço aduaneiro, e não ocorreu outro fato gerador (industrialização) na saída para justificar novamente a incidência do IPI. O pagamento do IPI deveria ocorrer no desembaraço ou na saída subsequente, sob pena de *bis in idem*. A noção de fato gerador do IPI jamais poderia estar dissociada do conceito de operação/industrialização.

Continua nas suas alegações que a incidência do IPI sobre produtos importados é tratada por meio de hipóteses alternativas, ou no desembaraço ou na saída do estabelecimento equiparado a industrial. No que diz respeito à figura da equiparação, diz ser um equívoco admitir que da relação subjetiva de fixação legal (equiparação) possa decorrer a obrigação tributária principal, sem que se concretize o aspecto material da hipótese de incidência.

Primeiramente, cabe ressaltar que a definição de que o artigo 51 do CTN define que são os contribuintes do IPI:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

E o artigo 46 do CTN define o fato gerador do IPI:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Da conjugação de ambos artigos do CTN, temos a caracterização do fato gerador e contribuintes do IPI.

Há a aplicação igualmente da Lei nº 4.502/1964 que é a instituidora do IPI, e respalda substancial conteúdo normativo do RIPI - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, cuja vigência na época dos fatos era o RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002).

O art. 9º, inciso I, do RIPI/2002³, respaldado pelo art. 4º, I, da Lei nº 4.502/64, dispõe que se equiparam a estabelecimento industrial os importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saídas a esses produtos. Igualmente, o art. 24, III, do citado Regulamento, com base no artigo 35, I, a, da lei que regula o IPI, estatui que são contribuintes do IPI “o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele derem saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de ato que praticar”.

Considerando que a atividade da recorrente é importadora de produtos, revendendo-os no comércio interno, e da análise da legislação retromencionada, resta evidenciado que a recorrente é um estabelecimento industrial por equiparação, e por consequência, contribuinte do IPI quando der saída aos produtos por si importados.

Não procede, portanto, conforme alegado pela recorrente, que não seria contribuinte de IPI quando da saída desses produtos importados.

No tocante ao alegado de que haveria duas situações contributivas alternativas - desembaraço ou na saída, aplicando-se o fato gerador apenas em uma (no seu caso, houve tributação no desembaraço, e entende não ser mais exigível na saída), cabe a aplicação do artigo 34 do RIPI/2002:

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei no 4.502, de 1964, art. 2o):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Olhando isoladamente o artigo 34 imediatamente supramencionado, poderia gerar esta dúvida por conta do vocábulo "ou" ali constante. Contudo, tal artigo precisa ser analisado conjuntamente com o artigo 24 do RIPI:

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

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei no 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);

(...)

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei no 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e

³ Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei no 4.502, de 1964, art. 4o, inciso I);

(...)

(...)

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei no 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

Da conjugação destes artigos, resta manifesto que cada uma das situações do artigo 34 do RIPI/2002 pode ocorrer isoladamente, ensejando o fato gerador de IPI:

1) nos desembaraços aduaneiros dos produtos importados, por força do artigo 24, I do RIPI/2002; e na sequência

2) nas saídas dos mesmos produtos, do estabelecimento equiparado a industrial, por ter promovido tais saídas, tornando-se novamente contribuinte do IPI, por força do artigo 24, III do RIPI/2002.

Cabe destacar que o IPI é um tributo não cumulativo, e assim sendo, há a possibilidade de creditamento da uma etapa anterior (quando da importação do produto) na etapa seguinte (quando da revenda no mercado interno), o que reduz a base de cálculo efetiva da segunda operação apenas ao valor adicionado à primeira, o que anularia a alegação de um *bis in idem* como alega a recorrente.

Ressalta-se que independe para o artigo 24, III do RIPI/2002 se, no momento da revenda no mercado interno, houve qualquer operação de industrialização.

Neste tocante, a tributação é sobre *produtos industrializados*, como consta no art. 153, IV da Constituição Federal de 1988. Há desnecessidade de vincular a cobrança de IPI de qualquer realização de uma atividade industrial por parte do contribuinte, pois sua configuração é outra, no caso, equiparado a industrial, conforme já discorrido anteriormente.

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO aos argumentos da recorrente no tocante a este tópico.

. questão da ação judicial e respectivos efeitos da sucessão

Alega a recorrente que estaria amparada por decisão judicial na ação ordinária n.º 2009.72.00.010443-5 proposta pela empresa Komlog Importação Ltda. (sucessora da recorrente atuada Asia), objetivando declarar a inexistência de relação jurídico-fiscal em relação à incidência do IPI no momento em que não figura mais como importadora, mas sim como comerciante dos produtos importados.

A decisão *a quo* enfrentou tal questão entendendo que a Asia Distribuidora de Utilidades Domésticas Ltda. (recorrente atuada nos autos) não faz parte da decisão que atingiu a Komlog, pois a ação ordinária foi impetrada em 29/09/2009, enquanto os fatos autuados se referem a 2006 e 2007.

Perfil-me na linha argumentativa da decisão *a quo*, pois o Código de Processo Civil nos artigos então vigentes 468 e 472 (atuais artigos 503 e 506, com pouca alteração redacional), determina que “*A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem*

força de lei nos limites da lide e das questões decididas” e que “A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros....”

Ou seja, quando da impetração da ação ordinária, a Asia não era parte da citada ação judicial.

E conforme relatado no TVF, a sucessão da Asia pela Komlog ocorreu após o período autuado, sem o contribuinte esclarecer como se deu esta operação sucessória.

Assim, a Asia não faz parte do processo judicial em questão no período autuado, não lhe cabendo eventual repercussão aos fatos geradores em discussão nos autos do processo judicial invocado, cabendo a autuação fiscal com as respectivas multa de ofício e juros moratórios. Ressalta-se, dado o todo exposto, que aqui não se fala, como alega a recorrente, em um lançamento para prevenir da decadência.

Cabe destacar que a ação ordinária nº 2009.72.00.010443-5 já foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, e o provimento favorável anterior dado pelo TRF4, foi reformado, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. EXAME PREJUDICADO. IPI. INCIDÊNCIA SOBRE OS

IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA

ESTRANGEIRA. POSSIBILIDADE.

1. Prequestionada, ainda que implicitamente, a tese em torno dos dispositivos legais tidos por violados, acolhe-se o pedido alternativo de exame do mérito recursal e julga-se prejudicado o exame da questão acerca da alegada violação do art. 535, II, do CPC.

2. A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento no sentido de que os produtos importados estão sujeitos à nova incidência de IPI na operação de revenda (saída do estabelecimento importador), ante a ocorrência de fatos geradores distintos. Precedentes.

3. Superado entendimento em sentido contrário.

4. Recurso especial provido.

(Ministra Eliana Calmon - EREsp n. 1.247.788 - SC - julgamento em 15 de outubro de 2013)

Encontra-se o processo sobrestado, aguardando decisão de mérito do Supremo Tribunal Federal sobre o Tema 906/STF da sistemática da repercussão geral, o que ainda não ocorreu.

Destarte, não se aplica a eventual repercussão do decidido na ação ordinária n.º 2009.72.00.010443-5, NEGANDO-SE PROVIMENTO quanto a este item da peça recursal.

. questão da multa qualificada

Alega a recorrente não agiu visando o cometimento de uma fraude. No seu entender, o que houve é o seu não reconhecimento da obrigação de pagar IPI na revenda no mercado interno das mercadorias importadas, após ter efetuado o pagamento do IPI no

desembaraço aduaneiro. Trata-se de interpretação da norma tributária. Logo, dolo, fraude ou simulação são condutas que não existiriam, pelo que a conduta de não destacar IPI na nota fiscal não pode ser motivo para agravar a multa para 150%.

Verificando-se os autos, o TVF dedica um tópico (8. *Prática de sonegação - multas qualificadas*) em que analisa o porquê da aplicação da multa qualificada na autuação fiscal. Desdobra tal tópico nos seguintes subtópicos, em que há amplo detalhamento, que servem para justificar tal posicionamento, o quais são:

8.1) Omissão de receitas na escrituração contábil e fiscal e nas DIPJ:

- para o ano de 2007, apresentou DIPJ totalmente zerada. Sob intimação para esclarecer, retificou-a;

- as receitas apuradas no diário de 2007 são inferiores aos livros de registro de saídas de 2007 - diferença (omissão sobre o diário de R\$ 6.353.780,58);

- não houve a contabilização de depósitos bancários em valores significativos;

- notas fiscais diligenciadas demonstram que houve a omissão no livro de registro de saídas (nem diário) no total de R\$ 19.923.269,35 em 2007;

- os totais apurados de omissão foram de R\$32.827.171,06 em 2006 , enquanto que em 2007 foram de R\$62.539.780,76.

8.2) Furto de documentos em circunstâncias não esclarecidas:

- informa à fiscalização que não tem os documentos contábeis/fiscais, nem livros de entradas de saídas e nem as notas fiscais emitidas, em razão de um furto ocorrido em 26/09/2008 (apresenta boletim de ocorrência). Intimado a prestar maiores esclarecimentos das circunstâncias do furto e se atendeu os requisitos do art. 264 do RIR/99, não forneceu nenhum elemento esclarecedor.

8.3) Documentos furtados, mas disponíveis para a Fazenda Estadual:

- por erro da recorrente, livros de saídas de 2007 foram entregues na receita federal (que constavam no BO e foram informados como furtados), num erro da mesma - era para ter sido entregues na fazenda estadual, o que demonstraria sua contradição quanto ao furto.

8.4) Livros de apuração de IPI com dados incorretos:

- o livro de registro de saídas de 2007 entregue por engano prova que deixou de destacar o IPI na totalidade das saídas de 2007, creditando-se indevidamente *de expressivos valores de IPI sobre entradas relativas a devoluções de vendas, em evidente tentativa de aproveitar-se de créditos inexistentes.*

Tais fatos apontados acima podem ser analisados em detalhes no TVF.

Analisando os elementos acima, em conjunto, identifica-se que há uma intenção dolosa da recorrente em nos termos imputados pelo art. 71 da Lei nº 4.502/1964⁴, conforme imputado pela autoridade fiscal autuante.

Não há que se falar em imputações presuntivas à autuação fiscal - há um nítido comportamento volitivo de evitar o pagamento de tributos (pela DIPJ zerada, omissão de escrituração de vendas e depósitos bancários) e pelo agravante do comportamento durante o procedimento fiscal ao não fornecer os elementos de guarda obrigatória, ao cair em contradição fornecendo-os posteriormente, por equívoco.

Cabe ressaltar a própria apresentação por engano de livros de apuração de IPI com valores de créditos inexistentes, que anularam qualquer valor de débito a pagar, o que demonstra, além dos indícios acima, a intenção dolosa de não efetuar pagamento de nenhum valor de IPI.

Confirmando-se pelo colegiado a qualificação da multa, a alegação que a contagem para fins de decadência da autuação fiscal, conforme analisado no mérito do recurso de ofício deste voto, por conta da ocorrência de *dolo, fraude ou simulação* se aplica a exceção ao final do §4º do artigo 150 do CTN⁵, deslocando a contagem para a aplicação do art. 173, I do CTN.

Assim, não procedem as alegações neste sentido da recorrente sobre o tema.

Destarte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item da peça recursal.

. da questão da decadência sobre a multa IPI não lançado com cobertura de crédito

Alega a recorrente que a multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito seria em decorrência da natureza da multa isolada (descumprimento de obrigação acessória), e neste tocante, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra do artigo 78, da Lei n. 4.502/1964 (cinco anos contados da data da infração). Trata-se de multa de natureza administrativa, não se aplicando o CTN.

O artigo supracitado tem a seguinte redação:

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

§ 1º O prazo estabelecido neste artigo interrompe-se por qualquer notificação ou exigência administrativa feita ao sujeito

⁴ 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.

⁵ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

passivo, com referência ao imposto que tenham deixado de pagar ou à infração que haja cometido, recomçado a correr a partir da data em que este procedimento se tenha verificado.

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

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

Tal normativa é anterior ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), e não se aplicaria ao presente caso, que possui natureza tributária sujeita à aplicação do CTN.

Contudo, mesmo que se cogite sua aplicação, a regra do art. 78 da Lei nº 4.502/1964 deve ser observada por completo, e não apenas no *caput* como quer a recorrente. Assim, caso o prazo decadencial para aplicação de penalidade tenha se iniciado a partir da data da infração, ele sofreu interrupção quando houve a primeira notificação da empresa acerca do procedimento fiscal (30/08/2011), voltando, nessa data, a correr desde o início.

Portanto, não está consumada a decadência, seja nos termos do CTN (artigo 173, inciso I), seja pela regra do artigo 78, da Lei n. 4.502/64.

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item.

. dos responsáveis solidários

Cumprе destacar os responsáveis solidários - Komlog Importação Ltda (CNPJ 06.114.935/0001-85) e Denisson Moura de Freitas (CPF 104.780.798-00) - foram considerados preclusos na decisão *a quo*, nos seguintes termos:

Quanto à responsabilidade tributária, opera-se a correspondente preclusão processual, à falta de argumentos de defesa específicos, a serem individualmente apresentados pelas pessoas identificadas como sujeitos passivos solidários. Nesse contexto, consolida-se administrativamente a matéria atinente à responsabilidade solidária da pessoa jurídica Komlog Importação Ltda e da pessoa física Denisson Moura de Freitas.

Ambos apresentaram recursos voluntários, contudo, nos exatos termos do recurso voluntário da recorrente principal - Asia, nada trazendo de argumentação quanto a sua sujeição passiva solidária, nos mesmos moldes da peça impugnatória.

Destarte, apesar de não questionado na sua peça recursal, confirma-se a preclusão processual consignada na decisão *a quo*.

Conclusão

Pelo todo acima exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO AOS RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO, mantendo-se a responsabilidade solidária atribuída à pessoa jurídica Komlog Importação Ltda e pessoa física Denisson Moura de Freitas.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges