



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

Processo nº 15586.000851/2009-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.864 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IPI - CRÉDITO - AQUISIÇÃO DE PCNAA DA ZFM
Recorrente PROAD IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 15/03/2004 a 28/02/2005

PROVA EMPRESTADA. REQUISITOS PARA SUA ACEITAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO NO JUÍZO DE DESTINO. NATUREZA DA PROVA. CAPACIDADE DAS PARTES DE INFLUÍREM NA SUA FORMAÇÃO.

A prova emprestada é válida desde que garantido o direito ao contraditório no Juízo de destino, significando que a parte interessada tenha a oportunidade de se opor à prova apresentada e impugná-la adequadamente. De outro modo, caso o procedimento do Juízo de destino ou a natureza da prova produzida em outro Juízo não permitam que seja exercido o contraditório no Juízo de destino ou o seu exercício reste sobremaneira prejudicado, a prova emprestada deve ser desconsiderada e tida como inexistente.

Assim, para verificação da possibilidade de aceitação da prova emprestada, deve-se atentar à natureza da prova e à capacidade das partes de influírem na sua formação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 15/03/2004 a 28/02/2005

IPI. CRÉDITO INCENTIVADO. AMAZÔNICA OCIDENTAL. SAÍDA COM ISENÇÃO E MANUTENÇÃO DE CRÉDITO EM FAVOR DO ADQUIRENTE. REQUISITOS.

À luz do disposto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435, para que o estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e o estabelecimento localizado em qualquer parte do território nacional possam fazer jus ao tratamento fiscal diferenciado, representado pela saída de produto industrializado com isenção de IPI com geração de direito de crédito na entrada de tal produto no estabelecimento do adquirente, três requisitos devem ser cumpridos: (a) o estabelecimento na Amazônia Ocidental deve ter

o projeto aprovado pela SUFRAMA; (b) o produto cuja saída é isenta deve ser elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária; e (c) o produto cuja saída é isenta deve ser empregado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI.

AQUISIÇÃO DE PREPARADO COMPOSTO NÃO ALCÓOLICO DA AMAZÔNIA ("PCNAA"). FRAUDE. GLOSA DE CRÉDITO. NÃO COMPROVAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PELO ADQUIRENTE LOCALIZADO FORA DA AMAZÔNIA OCIDENTAL E DA QUALIDADE DO PCNAA COMO INSUMO.

Na aquisição do denominado PCNAA de estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental e posterior realização de operação de exportação, com a lançamento do crédito incentivado no livro de registro e apuração de IPI, na hipótese de não ocorrer industrialização por parte do adquirente, o PCNAA ser considerado imprestável para fabricação de refrigerantes, não existir comprovação do pagamento do preço da aquisição do PCNAA nem do recebimento do preço da operação de exportação, dentre outros elementos, deve ser mantido o lançamento, com a cominação de multa por infração qualificada, correspondente à fraude para reduzir o montante do IPI devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário apresentado. O Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves atuou em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, que se declarou suspeito.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Auto de Infração em 10/08/2009 (fls. 201-209, cujo "Demonstrativo de Débitos Apurados" está às fls. 194-200), do qual o contribuinte foi cientificado no dia 21/08/2009, conforme fls. 210 e 213, para cobrança de valores a título de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"), cujos

fatos geradores teriam ocorrido entre 15/03/2004 e 28/02/2005, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada, duplicada para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Segundo a descrição dos fatos do Auto de Infração, *"o estabelecimento equiparado a industrial [do contribuinte] não recolheu o imposto quando devido, por ter se utilizado de crédito incentivado, de que trata o Decreto-Lei nº 1.435, de maneira indevida."*

Ocorreu que a Fiscalização não aceitou o lançamento realizado pelo contribuinte em seu livro de registro e apuração de IPI de um crédito, no valor de R\$535.497,53 (quinhentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e noventa e sete reais e cinquenta e três centavos), que tinha como origem a aquisição de um suposto insumo para industrialização a ser realizada pelo contribuinte, qual seja, um composto de guaraná denominado "Preparado Composto Não Alcoólico da Amazônia ("PCNAA"), da fornecedora Stratus Indústria e Comércio Ltda., sociedade localizada na Amazônia Ocidental.

A partir dos elementos levantados na Ação Fiscal, a Fiscalização concluiu que: *"todas as operações envolvendo o PCNAA refletem a utilização de forma irregular dos benefícios fiscais concedidos aos produtos de origem vegetal, provenientes da região Amazônica"* e que tais operações envolveriam *"todas as fases da cadeia de produção do PCNAA, ou seja, o produtor rural, empresas produtora, fornecedora e exportadora"*. (fls. 187, grifos nossos)

Além disso, entendeu a Fiscalização que (i) o suposto insumo adquirido pelo contribuinte não estava previsto na legislação e (ii) que o contribuinte não teria realizado qualquer atividade de industrialização, nos termos a seguir:

"Não nos parece lícito aplicar a legislação de tais benefícios a uma solução aquosa não prevista na legislação, desprovidas das características mínimas para servir de matéria-prima para outras bebidas, como o refrigerante de guaraná, nos termos e condições estipulados pelo Ministério da Agricultura.

Verificamos que a grande quantidade de água no PCNAA serve, na verdade, para aumentar o volume físico do produto e, por consequência, o volume de créditos de IPI apropriados pelas empresas adquirentes que, para ter direito, à apropriação, deveriam realizar uma nova etapa de industrialização e posterior revenda para o mercado exterior. A finalidade da revenda para o exterior tem por finalidade a manutenção dos créditos de IPI pelas empresas adquirentes de fora da área de abrangência da Zona Franca de Manaus.

Da mesma forma, verificamos que, em momento algum a PROAD efetuou qualquer processo de industrialização no produto PCNAA de modo que tivesse de se apropriar de créditos de IPI na proporção de 27% do valor da aquisição do produto, de sorte que os créditos por ela apropriados, irregularmente, devem ser glosados de sua escrituração fiscal".

Com a glosa do crédito, a Fiscalização procedeu a uma nova apuração do IPI para os períodos subsequentes, encontrando saldos a pagar entre 15/03/2004 e 28/02/2005, sobre os quais aplicou multa de ofício qualificada, de 150% (cento e cinquenta por cento), por entender que os fatos apurados durante a ação fiscal caracterizavam a intenção fraudulenta do contribuinte de se eximir do pagamento do IPI devido, conforme artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Após ter sido cientificado, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife ("DRJ"), em sessão do dia 04/03/2011, pelo acórdão de fls. 354 e seguintes, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de Apuração: 15/03/2004 a 28/02/2005

AFASTADAS AS PRELIMINARES. MPF REGULAR. PROVA EMPRESTADA LEGALMENTE. O MPF originalmente expedido, em 18.05.2009 autorizou a fiscalização do ano-calendário 2004 e, posteriormente, em 22.07.2009, foi alterado para autorizar a extensão da fiscalização também ao ano-calendário 2005, estando regular a fiscalização referente ao período examinado. Em face de infração tributária encoberta com o manto da simulação, resultam plenamente válidas e admitidas a necessidade de colaboração entre os fiscos, mediante convênio, notadamente no campo da investigação fiscal, na obtenção e compartilhamento de informações, para que revelem os esquemas de fraude e para o combate ao aproveitamento indevido de benefícios fiscais. As circunstâncias investigadas, tanto pelo fisco estadual, quanto pelo fisco federal, em outros processos, incluem a produção do Preparado Composto Não Alcoólico da Amazônica (PCNAA), pela mesma empresa fornecedora indicada neste processo, a aquisição desse produto pela ora impugnante, bem como a posterior exportação do novo produto supostamente industrializado a partir do PCNAA, tudo conforme o roteiro desvendado na investigação preliminarmente realizada, em desenvolvimento de operações de inteligência que apuraram indícios, evidências e provas potencialmente motivadoras de várias autuações fiscais, de diferentes agentes infratores, entre os quais a que é objeto deste processo.

NÃO DECADÊNCIA. Observadas as circunstâncias de simulação, fraude, sonegação e conluio, indicadoras de dolo, a contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cientificado o auto de infração em 21/08/2009, não há decadência para o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos de 15.03.2004 a 15.08.2004.

PREPARADO COMPOSTO NÃO ALCOÓLICO DA AMAZÔNIA - PCNAA. SIMULAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. SALDOS DEVEDORES DE IPI.

Bem adquirido com isenção em operações para as quais a legislação condiciona a manutenção e utilização dos créditos à industrialização do bem pelo destinatário. Glosam-se os créditos do imposto porque constatada a simulação de industrialização pelo destinatário. Refeita a escrita, vieram à tona saldos devedores de IPI não lançados nem recolhidos.

CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA. MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. Comprovada nos autos a circunstância qualificativa da infração, cabe a penalidade pecuniária exacerbada (150%).

O contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado dessa decisão em 29/11/2011, conforme Aviso de Recebimento de fls. 384, apresentando tempestivo Recurso Voluntário de

fls 386 e seguintes, em 29/12/2011, no qual requereu a reforma do acórdão recorrido, com base nos seguintes argumentos: **(i)** nulidade do lançamento, em razão de inobservância do Mandado de Procedimento Fiscal, que teria limitado o trabalho de fiscalização ao ano de 2005, enquanto que o crédito tributário lançado se refere também ao ano de 2004; **(ii)** nulidade do lançamento, por ter se utilizado de prova emprestada, de forma ilegal; **(iii)** houve a atividade de industrialização pela Recorrente, da qual resultou o produto "Amazon Organic Power", cuja composição química e apresentação seria diversa do PCNAA, o que justificaria o lançamento de crédito de IPI no livro de registro de apuração da Recorrente e a consequente compensação com os débitos de IPI nos períodos fiscalizados; **(iv)** caducidade do direito de lançar para os créditos tributários anteriores a 21/08/2004 e extinção parcial do crédito tributário pela decadência; e **(v)** impossibilidade de aplicação da multa de ofício, por ter ocorrido supressão superveniente da fundamentação legal utilizada no auto de infração, considerando que o artigo 80, inciso II, da Lei nº 4.502/1964 foi expressamente revogado pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/2007.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria na sessão de julgamento do dia 19/05/2016.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da Nulidade do lançamento em razão do Mandado de Procedimento Fiscal

A Recorrente, inicialmente, requer que seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração lavrado, sob o argumento de que houve um desrespeito ao período de apuração do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização ("MPF-F") de nº 07.20100.2009.01076-9, cujas cópias se encontram acostadas às fls. 02-04 dos autos.

De acordo com a Recorrente, esse MPF-F foi inicialmente emitido em 08/05/2009 (na verdade, 18/05/2009), determinando a realização de fiscalização do período de 01/2004 a 12/2004, porém, em 22/07/2009, o MPF-F em referência foi alterado, sendo indicado o período de 01/2005 a 12/2005.

Diante disso, a Recorrente entende como absurdo o entendimento da decisão recorrida, no sentido de que a alteração do MPF-F teve como objetivo possibilitar a fiscalização também de fatos geradores ocorridos no ano de 2005, além dos referentes ao ano de 2004, previstos no MPF-F inicial, defendendo que a alteração no MPF-F ocorrida limitou a atividade de fiscalização dos auditores fiscais para os quais foi outorgado o MPF-F, que, assim, poderiam *"fiscalizar apenas e tão somente os fatos geradores de IPI ocorridos a partir de 01/2005 a 12/2005"*.

Em consequência, como o lançamento é relativo a fatos geradores ocorridos entre 15/03/2004 e 28/02/2005, pede o afastamento dos créditos tributários que não estejam incluídos na autorização do MPF-F, segundo a Recorrente, limitada ao ano de 2005, sob o argumento de que a Administração Pública deve obedecer ao princípio da estrita legalidade, *"devendo atuar apenas e tão somente nos limites que a lei lhe permita e nas ocasiões em que haja permissão"*.

Como mencionado, a decisão recorrida afastou essa alegação, ao entender que a alteração no MPF-F foi realizada não para limitar a atuação dos auditores fiscais outorgados, mas para incluir, além do ano de 2004, também o ano de 2005. Nos termos da decisão recorrida: *"(...) Não foi assim. Aliás, não faria o menor sentido, bastando lembrar que a razão original da diligência fiscal foi para apurar a origem do valor de R\$535.497,53 informado, pela ora impugnante, como "Outros Créditos" no item 17 da ficha 30 da DIPJ referente justamente ao ano-calendário 2004. De fato, a alteração produzida no MPF-F, em 22.07.2009, conforme às fls. 01, foi para possibilitar a fiscalização também do ano-calendário 2005. Regular, pois, a fiscalização e atuação sobre o período de apuração transcorrido entre 15.03.2004 e 28.02.2005"*.

Ao se examinar o MPF-F em questão, às fls. 02-04 dos autos, verifica-se que foi emitido, sob a égide da Portaria RFB nº 11.371/2007 que, sobre a matéria que nos interessa para o momento, determina o seguinte:

"Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e

VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria". (grifos nossos)

Como se vê, a Portaria prevê que o MPF-F conterá uma série de informações para identificar a fiscalização a ser realizada, devendo conter *"o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado"* e podendo *"ser fixado o respectivo período de*

apuração". Observa-se, portanto, a existência de uma distinção entre informações obrigatórias e facultativas, incluindo-se o "período de apuração" nessa última categoria, de modo que, em determinadas fiscalizações, a critério do administrador, tal informação pode até mesmo ser dispensada do Mandado de Procedimento Fiscal.

De qualquer maneira, uma vez lavrado o MPF-F, o mesmo não é imutável, podendo ser alterado, de acordo com o que dispõe o artigo 9º da Portaria, que tem a seguinte redação:

"Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria. Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração". (grifos nossos)

No presente caso, no MPF-F original, foi indicado no campo "*Procedimento Fiscal*" que se tratava de fiscalização de IPI referente ao período de 01/2004 a 12/2004. E, no MPF-F que promoveu a alteração, foi indicado expressamente no campo "Natureza da Alteração Procedimento Fiscal" o seguinte: "*FISCALIZAÇÃO TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLUÍDOS: IPI; PERÍODOS: 01/2005 A 12/2005*" (fls. 02).

Percebe-se, assim, que há indicação expressa de que se tratou de uma alteração para inclusão da fiscalização do IPI relativo ao ano de 2005, não havendo que se cogitar em uma substituição de um período pelo outro, com a exclusão do período de 2004.

Desse modo, não havendo qualquer irregularidade ou erro no Mandado de Procedimento Fiscal, sequer cabe aqui a discussão muito travada neste Conselho Administrativo, dos efeitos que tais irregularidades ou erros teriam no lançamento dele decorrente.

Por esses motivos, proponho ao Colegiado rejeitar a preliminar de nulidade parcial levantada pela Recorrente, mantendo-se a decisão recorrida nesse ponto.

Do Nulidade do lançamento em razão da utilização de prova emprestada

A Recorrente também se insurge contra o lançamento realizado, pedindo a sua nulidade, por ter a Fiscalização se utilizado dos seguintes documentos: **(i)** Relatório de Informações nº D13F07L9, produzido pelo Fisco do Estado de São Paulo, que trata da empresa Stratus Indústria e Comércio Ltda., localizada na Amazônia Ocidental, de quem a Recorrente adquiriu o PCNAA, operação não aceita pela Fiscalização e cujo respectivo crédito foi glosado e deu origem ao lançamento ora analisado (fls. 81 e seguintes dos autos); **(ii)** Auto de Infração nº 0817800/13189/05, lavrado pelo Fisco Federal; e **(iii)** Acórdão proferido na Ação Judicial nº 2005.61.04.005448-1, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Segundo a Recorrente, tais documentos seriam provas emprestadas de outro procedimento e seriam ilegais, pois se referem a situação jurídicas e fáticas diversas, a sujeitos distintos e a operações distintas. Além disso, a Recorrente sustenta que a ilegalidade decorreria

de não ter a Recorrente exercido o direito ao contraditório e à ampla defesa nos procedimentos onde as provas emprestadas foram constituídas, assim, as provas somente poderiam ser consideradas lícitas, caso a Recorrente tivesse tido ciência e oportunidade de objeção a tal prova, à época da obtenção ou criação da prova.

A Recorrente ainda afirma que o artigo 157, *caput*, do Código de Processo Penal, albergaria o entendimento por ela exposto, e que o artigo 199 do CTN exigiria a existência de lei ou convênio para a troca de informações entre os Fiscos, dando a entender que isso não teria ocorrido no caso.

Essas alegações da Recorrente foram rejeitadas pela decisão recorrida, que expôs que *"a prestação mútua de assistência entre os diversos entes tributantes encontra-se prevista no CTN, art. 199, caput e, regulamentada pelo Convênio abaixo [Convênio SEFAZ S/Nº/1970]". Dessa maneira, "houve no caso válido aproveitamento de informações, indícios e provas oriundas do órgão de fiscalização estadual, claramente pertinentes às circunstâncias fiscalizadas e ligadas ao interessado no presente processo"*.

Sobre a matéria, oportuno começar pela Constituição da República, que prevê em seu artigo 5º, inciso LV, como garantia fundamental o direito à ampla defesa e ao contraditório e, no inciso seguinte, que *"são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos"*.

No plano constitucional, do mesmo modo que é inquestionável que as provas obtidas por meio ilícito não podem ser admitidas, não está sob disputa que provas obtidas por violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório também não merecem ser admitidas. A discussão gira em torno do conteúdo das salvaguardas constitucionais, mais especificamente, quando uma prova deve ser considerada ilícita ou em afronta ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

Ao tratar da prova, o Decreto nº 7.574/2011 prevê que *"Art. 24. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973, art. 332). Parágrafo único. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos (Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 30)"*. Esse regulamento, que dispõe acerca do processo de determinação e de exigência de créditos tributários, tem como fundamento legal o artigo 332 do Código de Processo Civil de 1973¹, adotando, dessa forma, critério amplo de produção de provas pelas partes - *"todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos"*.

À luz desse quadro normativo, no que se refere à prova emprestada, que é aquela produzida em um processo e trazida para outro processo, a doutrina e jurisprudência apresentam, pelo menos, duas correntes de pensamento.

Para uma corrente, para que a prova possa ser emprestada é necessário que a parte tenha exercido o contraditório no momento de produção da prova, em decorrência, somente é admitida a prova emprestada quando a parte contra a qual a prova foi produzida seja parte em ambos os processos, no qual a prova foi produzida e na qual a mesma foi posteriormente utilizada, emprestada². Manifestando essa linha entendimento e ainda

¹ Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

² Nesse sentido: Alexandre Freitas Câmara, "Lições de Direito Processual Civil". Volume 1. 16ª Edição. Rio de Janeiro. 2007. Ed. Lumen Juris, p. 424; e Ada Pellegrini Grinover, "Prova Emprestanda", Constituição Federal, 15 anos - Mutações e Evolução: Comentários e Perspectivas. São Paulo: Método, 2003, pp. 106 e 114, citada por Marcos Vinicius Neder, em "A Prova no Direito Tributário", Ed. Dialética. São Paulo. 2010. p. 26.

acrescentando o critério de que a prova emprestada não pode ser o único elemento de convicção, pode-se citar o julgado abaixo do e. Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), de relatoria do Ministro Marco Aurélio Bellizze, de 24/04/2014:

Ementa:

"1. A prova emprestada, assim como as demais, é admitida no ordenamento jurídico pátrio desde que tenha sido produzida em processo no qual figurem as mesmas partes, com observância do devido processo legal e do contraditório, e não constitua o único elemento de convicção a respaldar o convencimento do julgador. (...) "(AgRg no REsp 1171296/RJ, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Quinta Turma, julgado em 24/04/2014, DJe 02/05/2014)

Em julgados mais recentes do STJ, todavia, é exposto o entendimento de que é admissível a prova emprestada quando a ampla defesa e o contraditório são exercidos no processo de destino, não havendo qualquer exigência de participação do interessado no processo em que produzida a prova. Nesse sentido, oportuno citar os julgados a seguir, de relatoria da Ministra Nancy Andrighi, proferido em 14/06/2014 pela Corte Especial, e de relatoria Ministro Mauro Campbell Marques, de 18/08/2015:

Ementa:

"9. Em vista das reconhecidas vantagens da prova emprestada no processo civil, é recomendável que essa seja utilizada sempre que possível, desde que se mantenha hígida a garantia do contraditório. No entanto, a prova emprestada não pode se restringir a processos em que figurem partes idênticas, sob pena de se reduzir excessivamente sua aplicabilidade, sem justificativa razoável para tanto. 10. Independentemente de haver identidade de partes, o contraditório é o requisito primordial para o aproveitamento da prova emprestada, de maneira que, assegurado às partes o contraditório sobre a prova, isto é, o direito de se insurgir contra a prova e de refutá-la adequadamente, afigura-se válido o empréstimo. (...) "

Voto:

"Ora, independentemente de haver identidade de partes, o contraditório é o requisito primordial para o aproveitamento da prova emprestada. Portanto, assegurado às partes o contraditório sobre a prova, isto é, o direito de se insurgir contra a prova e de refutá-la adequadamente, afigura-se válido o empréstimo". (REsp 617.428/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Corte Especial, julgado em 04/06/2014, DJe 17/06/2014)

Ementa:

"4. Tanto o STF quanto o STJ possuem posicionamento permitindo o uso da prova produzida em investigação criminal, na forma do art. 1º, da Lei 9.296/96 (interceptação de comunicações), em processo administrativo disciplinar e em ações de improbidade, desde que observado, no processo de

destino seja administrativo, seja judicial, o devido processo legal e o contraditório. Pelas mesmas razões ("ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio"), esse entendimento se estende para se admitir o uso também em processo administrativo fiscal e em execuções fiscais, principalmente quando constatados indícios de cometimento de crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/90).(...)" (REsp 1257058/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015)

No julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 122.806, pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, em 18/11/2014, o Ministro Celso de Mello, em declaração de voto, afirma "*(...) mostra-se fundamental, tratando-se de prova emprestada, que se observe, perante o Juízo para o qual foi ela trasladada, a garantia constitucional do contraditório*". (grifos nossos)

Mais recente, com a edição do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, a prova emprestada, cujo disciplina era obtida a partir das normas gerais de direito probatório, mereceu dispositivo legal específico, que prevê o seguinte: "*Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório*".

A meu ver, a prova emprestada é válida desde que garantido o direito ao contraditório no Juízo de destino, ou seja, que a parte interessada tenha a oportunidade de se opor à prova apresentada e impugná-la adequadamente. De outro modo, caso o procedimento do Juízo de destino ou a natureza da prova produzida em outro Juízo não permitam que seja exercido o contraditório no Juízo de destino ou o seu exercício reste sobremaneira prejudicado, a prova emprestada deve ser desconsiderada e tida como inexistente.

Desse modo, na análise da prova emprestada, deve-se atentar à natureza da prova e à capacidade das partes de influírem na sua formação. Na apresentação de uma prova documental, como, por exemplo, de uma escritura pública ou uma certidão de uma cartório, dificilmente a parte contribui para a formação da prova, ao passo que em uma prova pericial, a ciência da parte, sua participação nos trabalhos e a oportunidade de apresentar quesitos e indicar assistente técnico, tem significativa influência.

Assim, a mera alegação de que a prova é emprestada não é suficiente para afastá-la. Há a necessidade de que essa alegação venha acompanhada da demonstração de que restou impossibilitado ou prejudicado o contraditório no Juízo de destino.

No âmbito do processo administrativo fiscal, a prova emprestada não é novidade, tendo em vista o disposto no artigo 30, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972³, que permite a adoção de laudos e pareceres produzidos em outros processos administrativos, e no artigo 199, do CTN⁴, que prevê a prestação de assistência mútua e troca de informações entre as Fazendas Públicas, dentre outras, informações a respeito de fatos cuja confirmação da

³ Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.(...) § 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos:

⁴ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos

existência possa implicar a realização de lançamentos tributários, ou seja, a troca de informações de natureza probante.

Isso porque, em princípio, a forma de desenvolvimento do procedimento administrativo fiscal, com a oportunidade de apresentação de impugnação e recursos, deduzindo todas as matérias de defesa que entender cabíveis e podendo produzir todas as provas admitidas no Direito, a serem julgados ainda em duplo grau de jurisdição, garante o exercício da ampla defesa e do contraditório de forma plena, em relação à prova emprestada, ressaltando-se apenas a impossibilidade de seu exercício em função da natureza da prova.

No presente caso, como decidido pela DRJ, há Convênio para a troca de informações entre a Fazenda do Estado de São Paulo e a Fazenda Federal. Além disso, os fatos narrados pelo Relatório da Fazenda Paulista, pelo Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região e no processo administrativo federal puderam e podem ser contraditados pelo Recorrente, tendo em vista a garantia à ampla defesa, ao contraditório e ao duplo grau de jurisdição do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, o Recorrente invoca a nulidade do lançamento, com base na mera alegação de que a prova emprestada é ilegal, deixando de demonstrar em que medida foi impedido de se insurgir contra tais provas e contestá-las, em afastamento ou séria ofensa ao seu direito de defesa.

Portanto, não se comprovando o prejuízo à ampla defesa da Recorrente, a quem foi dada a oportunidade de conhecer os motivos do lançamento e impugnar todos os elementos constantes nos autos que dão suporte ao lançamento, não merece prosperar a alegação de nulidade (artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972).

Ante o exposto, entendo inexistir ilegalidade na documentação juntada pela Fiscalização para fundamentar o lançamento e proponho ao Colegiado que rejeite a preliminar de nulidade ora examinada.

Do Mérito: Crédito de IPI na aquisição de insumo da Amazônia Ocidental

Como relatado, o processo tem origem na glosa pela Fiscalização de lançamento realizado pelo Recorrente em seu livro de registro e apuração de IPI de valores relativos ao crédito incentivado previsto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435, a seguir transcrito:

“Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA”. (grifos nossos)

Pela leitura do dispositivo, percebe-se que, para que o estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental (“área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967”) e o estabelecimento localizado em qualquer parte do território nacional possam fazer jus ao tratamento fiscal diferenciado, representado pela saída de produto industrializado com isenção de IPI com geração de direito de crédito na entrada de tal produto no estabelecimento do adquirente, três requisitos devem ser cumpridos:

“o produto adquirido (...) deve: (a) ter sido elaborado por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; (b) ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados nos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima; e (c) ser empregado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI”. (Número do Processo: 15956.720043/2013-16; Data da Sessão: 27/01/2015; Relator: Domingos de Sá Filho; Redator Designado: Rosaldo Trevisan; Acórdão nº 3403-003.491)

Para justificar a não aceitação do lançamento do crédito incentivado, a Fiscalização desenvolve a seguinte linha de argumentação. Primeiro, aponta a existência de uma fraude, que envolveria toda a cadeia agroindustrial, do produtor rural ao Recorrente, passando ainda pela empresa produtora localizada na Amazônia Ocidental, estruturada com o objetivo de gerar artificialmente o crédito incentivado. Assim, não haveria operação de compra e venda de insumo para a realização de uma posterior industrialização, mas sim uma simulação de compra e venda de insumo e de industrialização, tanto da Recorrente como de sua fornecedora, tudo com o objetivo de gerar crédito incentivado de IPI.

Assim, delimitando o contencioso a partir dos critérios jurídicos adotados pelo lançamento (artigo 146, do CTN), verifica-se que a Fiscalização entendeu descumprido parte dos requisitos b e c acima, no que diz respeito ao processo de industrialização da fornecedora da Recorrente e do processo de industrialização da Recorrente e aos insumos a ele relacionados, não questionando diretamente se a operação subsequente da Recorrente se enquadrava no tratamento diferenciado, se a fornecedora da Recorrente tinha projeto aprovado pela SUFRAMA, se a fornecedora da Recorrente empregava em seu processo industrial *“matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária*, matérias que não serão objeto de discussão no julgamento deste processo.

A operação que é contestada pela Fiscalização ocorreu em 02/02/2004 entre a Recorrente e a empresa Stratus Indústria e Comércio Ltda., sociedade localizada na Amazônia Ocidental e envolveu a aquisição de um suposto insumo para industrialização a ser realizada pela Recorrente, qual seja, um composto de guaraná denominado "Preparado Composto Não Alcoólico da Amazônia ("PCNAA").

O PCNAA é obtido pela adição de água e pequenas quantidades de elementos químicos ao extrato de guaraná, comprado de pequenas empresas agrícolas da região da Amazônia.

Um primeiro elemento trazido pela Fiscalização é o preço de aquisição do extrato de guaraná pela Stratus. Enquanto que o preço de mercado do litro do extrato de

guaraná girava em torno de R\$1,60 no ano de 2006, a Stratus teria comprado o extrato em preço muito superior, de R\$13,10, no ano de 2003, e de R\$33,10, em 2004.

Além disso, a Fiscalização informa que o extrato do guaraná é insumo básico para a fabricação de refrigerante e *“não para um concentrado sem qualquer função na cadeia produtiva da bebida, como o PCNAA”*.

Outro ponto destacado pela Fiscalização é que *“sendo mínimo o valor dos produtos agregados ao extrato vegetal de guaraná – até porque o maior volume adicionado é de água – seria de se esperar que o preço final do produto preparado não fosse muito maior do que seu insumo básico, naturalmente a partir de uma lógica de mercado”*. Porém, após a fabricação do PCNAA, a fornecedora Stratus vendeu o produto pelo preço de R\$95,30 o quilo/litro para a Recorrente em 2004, totalizando o valor de R\$ 1.982.240,00.

Entretanto, ressalta a Fiscalização que a Recorrente não comprovou o pagamento total do preço junto ao fornecedor Stratus, sendo possível identificar o pagamento apenas da quantia de R\$470.092,11. Também não teria sido comprovado pela Recorrente o recebimento do preço pela exportação realizada na sequência, no que a Recorrente alegou que estava impedida de contratar câmbio, pois teve a sua situação cadastral alterada para suspensão pela Alfândega de Vitória.

Quanto à industrialização no estabelecimento da Recorrente, em diligência fiscal, o representante legal da Recorrente informou que essa atividade consiste basicamente na troca de rótulo da empresa Stratus por rótulo da Recorrente e na adição de açúcar mascavo. Contudo, no próprio rótulo apostado pela Recorrente, no qual o produto é identificado como “Amazon Organic Power” consta a informação de que o mesmo é fabricado pela Stratus e exportado pela Recorrente.

Os rótulos e o açúcar mascavo foram adquiridos pela Recorrente pela quantia de R\$505,00 e o suposto novo produto foi exportado por valor inferior ao valor de aquisição junto a Stratus, indicando a nota fiscal de venda a quantia de R\$1.684.800,00.

No Termo de Verificação Fiscal, ainda é citado o Auto de Infração 11128.004753/2005-97, lavrado também contra a Recorrente, pela realização de operação de exportação do PCNAA para empresa localizada no Uruguai, em razão de ter a Recorrente declarado que se tratava de um extrato concentrado para elaboração de bebidas, declarado com um preço de R\$68,06 por litro, quando o laudo de análise da UNICAMP atestou que se tratava de uma solução aquosa muito mais próxima de um produto pronto para consumo, cujo preço girava em torno de R\$1,00 por litro.

Diante desses elementos, a Fiscalização concluiu que em nenhum momento a Recorrente realizou quaisquer das atividade de industrialização previstas no artigo 4º do Decreto nº 4.544/2002 e que a operação realizada com a Stratus teve como único intuito a geração de crédito incentivado de IPI mediante simulação e fraude.

Contra essas acusações, a Recorrente em seu Recurso Voluntário defende ter realizado atividades de industrialização, pela adição de açúcar mascavo, que teria aperfeiçoado a sua natureza, enquadrando-se como atividade de beneficiamento prevista no artigo 4º, inciso II, do Decreto nº 4.544/2002, e pela inserção de rótulo, o que se enquadraria como modificação de embalagem prevista no artigo 4º, inciso IV, do Decreto nº 4.544/2002.

Argumenta ainda que comprovou a aquisição de açúcar mascavo e dos rótulos e que possuía à época espaço físico para a realização dessas atividades industriais em imóvel no recurso indicado, com uma área construída de mais de 900 metros quadrados. Cita ainda laudo produzido pelo Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda que atestou a existência de açúcares no produto exportado pela Recorrente, o que comprovaria o processo de industrialização por ela realizado, tendo em vista que o PCNAA adquirido da Stratus não teria esse elemento em sua composição.

Por fim, expõe que águas não adicionadas de açúcar possuem classificação fiscal na posição NCM 22.01, enquanto águas adicionadas de açúcar recebem classificação fiscal diversa, na posição NCM 22.02, o que comprovaria a existência de industrialização, em razão da classificação e alíquota do IPI diversas.

A Constituição da República prevê em seu artigo 153, inciso IV, a competência da União para instituição de imposto sobre produtos industrializados, cujo fato gerador é, dentre outras hipóteses, a saída de produto industrializado de estabelecimento industrial, ou seja, aquele que realiza a atividade de industrialização ou estabelecimento a ele equiparado pela Lei (artigo 46, inciso II, artigo 51, inciso II, do CTN).

De acordo com o artigo 46, parágrafo único, do CTN, "*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*". (grifos nossos)

Para compreensão do alcance do conceito de industrialização, oportuno citar a doutrina de Eduardo Domingos Bottallo⁵, para quem, "*um produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que, mercê de uma operação física, química, mecânica ou técnica, adquire utilidade nova **ou**, de algum modo, se mostre mais bem ajustado para o consumo*". (grifos nossos)

Destaque-se também a doutrina de Marçal Justen Filho⁶ que, ao tratar dos conflitos de competência entre o Imposto sobre Serviços e o IPI, expõe com clareza o que se deve entender por industrialização:

"as atividades materiais de produção ou beneficiamento de bens, realizadas em massa, em série estandardizadamente; os bens industriais surgem como espécimes idênticos dentro de uma classe ou de uma série intensivamente produzida (ou produtível, denotando homogeneidade não personificada nem personificável de produtos). (...)

Industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração de um bem material; b) padronização e massificação". (grifos nossos)

Portanto, para fins do IPI, a atividade industrial é aquela que modifica a natureza ou finalidade do produto, que passa a ter uma nova utilidade, ou que, de algum modo - não alterando a natureza ou finalidade do produto -, agregue alguma qualidade que o deixe mais próximo do consumo, na cadeia indústria-comércio. Mas não é toda e qualquer atividade que alcance esses resultados que é considerada atividade industrial, havendo que se distinguir a atividade industrial de atividades de cunho artístico, artesanal, extrativo e realizadas em pequenas oficinas, sem qualquer vocação para a padronização e massificação.

⁵ Bottallo, Eduardo Domingos. "Fundamentos do IPI". São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2002. p. 40.

⁶ Justen Filho, Marçal. O Imposto sobre Serviços na Constituição, São Paulo. RT. 1985. p. 115.

Por sua vez, o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002, vigente à época dos fatos geradores), conceitua a industrialização e traz as suas modalidades nos seguintes termos:

"Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados".

O Recorrente defende que teria realizado atividade de industrialização entre a operação de aquisição do PCNAA da Stratus e operação de exportação, fazendo, assim, jus ao direito ao crédito incentivado, sob a alegação que a aposição de rótulos seria uma troca de embalagem prevista no artigo 4º, inciso IV, do RIPI, ao passo que a adição de açúcar mascavo seria a modalidade de beneficiamento, prevista no artigo 4º, inciso II, do RIPI.

Todavia, não há como se reconhecer que a Recorrente tenha realizado atividade industrial.

A aposição de rótulo, nesse caso, não é por si só, uma utilidade nova ao produto, muito menos lhe aperfeiçoa para o consumo. Por esses motivos, há muito, o Parecer Normativo CST nº 520/1971, afirma que: *"3. A mera aposição de rótulos e/ou a realização de pequenas e irrelevantes alterações na embalagem original de produtos adquiridos de terceiros, tais como - no caso de produtos que venham acondicionados em latas - a simples pintura das mesmas, não constitui industrialização, respeitadas, porém, as indicações identificadoras do fabricante"*.

Do mesmo modo, a adição de açúcar mascavo ao produto, nesse caso, não pode ser considerada uma industrialização. Não há utilidade nova nem o produto avança na cadeia e está mais bem ajustado para o consumo.

Como se verifica do Termo de Verificação Fiscal, o açúcar mascavo comprado pela Recorrente que teria sido utilizado na suposta atividade de industrialização tem custo de R\$130,00. Já o outro insumo utilizado pela Recorrente em tal atividade, o PCNAA, tem um custo aproximado de R\$2.000.000,00. Assim, a partir de uma operação física, que não necessita de grandes máquinas ou mão-de-obra especializada, de adição de insumo de baixíssimo custo, açúcar mascavo, ao PCNAA por ela comprado por quase R\$2.000.000,00, haveria um produto diverso do PCNAA, com uma utilidade nova ou aperfeiçoado para o consumo. De fato, não há. A suposta atividade de industrialização da Recorrente não agrega qualquer utilidade nem melhora o produto para consumo.

Se essa etapa intermediária acrescentasse algo relevante ao insumo adquirido pela Recorrente, certamente ela poderia vender o produto por ela industrializado por um preço superior ao principal insumo, mas ocorre o contrário. Apesar de o PCNAA ter sido adquirido da Stratus por quase R\$2.000.000,00, a Recorrente vende o produto resultante de sua suposta industrialização por R\$1.684.800,00. Ou seja, um produto industrializado é vendido por preço inferior a um de seus insumos.

Ademais, ao contrário do alegado pela Recorrente, não é toda e qualquer operação que resulte em alteração no produto que poderá ser considerada industrialização. Por esse motivo, há entendimento de que a colocação de pulseiras em relógios (PN nº 471/70) e a simples colocação de antenas em aparelhos de televisão (PN nº 81/74) não são considerados industrialização.

Ainda, a inexistência de atividade de industrialização pela Recorrente é corroborada por uma série de documentos acostados aos autos, muitos deles, produzidos pela própria Recorrente. Às fls. 31 dos autos, consta o rótulo inserido pela Recorrente em seu suposto processo de industrialização. O próprio rótulo traz os dizeres que o produto em questão é fabricado pela Stratus e exportado pela Recorrente. Nos documentos relativos à exportação, o produto exportado é identificado como PCNAA, ou seja, o mesmo produto que é adquirido da Stratus (fls. 264, 265, 207). Além disso, o registro no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento é vinculado à Stratus e não à Recorrente. Por último, o Estatuto Social da Recorrente prevê, em sua cláusula segunda, uma série de atividades econômicas como objeto social da empresa, nenhuma delas se refere à atividade industrial (fls. 150).

Impende mencionar ainda que a Fiscalização aponta, baseada em relatório da Fazenda do Estado de São Paulo, que o PCNAA não tem qualquer papel na cadeia de industrialização do refrigerante, nos termos abaixo (fls. 94 dos autos):

5.22 – Por todo o exposto, impõe-se a conclusão de que o PCNAA, em face de todas as discrepâncias apontadas com base nas análises físico-químicas realizadas, bem como na composição química registrada pela STRATUS junto à Delegacia Federal da Agricultura no Amazonas, constitui **produto absolutamente imprestável para o fim de servir de insumo à fabricação da bebida refrigerante de guaraná**. Trata-se, mais do que isso, de **produto inútil para qualquer finalidade industrial ou comercial**, eis que projetado, tão somente, para propiciar a possibilidade de transferência de expressivos volumes de créditos do Imposto às empresas atraídas para o esquema de evasão fiscal. Na verdade, o PCNAA nem sequer pode ser definido como **mercadoria**, como será explanado nas conclusões do presente relatório.

Esse é mais um motivo para se entender pela inoccorrência de atividade de industrialização pela Recorrente. Além disso, apesar de a decisão recorrida ter entendido que a atividade da Recorrente seria, no máximo, uma atividade artesanal ou realizada em oficina, a Recorrente não trouxe elementos adicionais das etapas do suposto processo produtivo, quantos funcionários estão envolvidos, nem informações a respeito do papel do produto que ela supostamente industrializa na cadeia da fabricação de refrigerantes e em que é diferente do produto por ela adquirido. Dizer que é produto diferente porque em uma amostra que vale quase R\$2.000.000,00 foram adicionados pouco mais de R\$100,00 de açúcar não elucida, muito menos demonstra, a nova utilidade por ela dada ao produto, de que forma esse produto está mais próximo do consumo do que o PCNAA.

A Recorrente também não explica a diferença entre os valores de aquisição de PCNAA e operação de exportação do produto por ela supostamente industrializado. Não traz qualquer explicação capaz de justificar a ausência, ainda que parcial, de pagamento à Stratus, de recebimento dos valores da operação de exportação.

As alegações de que teria comprado o açúcar mascavo e o imóvel onde desempenhada tais atividades teria espaço suficiente para a atividade industrial não são capazes de afastar a acusação do lançamento. Do mesmo modo, a respeito da existência de 2 (duas) classificações fiscais, uma destinada à água sem adição de açúcar e outra à água com adição de açúcar, não leva e nem pode levar diretamente à conclusão de que qualquer adição de açúcar à água é uma industrialização, devendo ser observadas as normas acima expostas para que determinada atividade possa ser considerada industrialização, para fins de IPI.

Com isso, verifica-se que os elementos trazidos pela Fiscalização para promover a acusação de que a aquisição do PCNAA pela Recorrente teve como único objetivo gerar indevidamente crédito incentivado não foram infirmados pela Recorrente e permanecem sólidos.

Ante o exposto, pode-se concluir que não houve qualquer atividade de industrialização pela Recorrente e que suposto insumo por ela adotado, PCNAA, não se presta a essa função, restando desatendidos *in casu* os requisitos do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435 para o lançamento de crédito incentivado. Por essas razões, entendo que deve ser mantido o lançamento e voto por negar seguimento ao Recurso Voluntário nessa matéria.

Do Decadência

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente defende a ocorrência de extinção parcial do crédito tributário lançado pela decadência, pois, considerando que o Recorrente foi cientificado do Auto de Infração em 21/08/2009, de crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram entre 15/03/2004 e 28/02/2005, pela aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, estariam decaídos os créditos tributários ocorridos entre 15/03/2004 e 15/08/2005.

Na decisão recorrida, não foi reconhecida a decadência, sob o entendimento de que a regra aplicável ao caso é a contida no artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que *"nos termos da apreciação da questão de fundo (...), à luz da carga de indícios e provas, diretas e indiretas, restou vislumbrada a fraude, com simulação e conluio, no tocante à conduta do sujeito passivo relativamente ao período de apuração enfeixado na peça fiscal"*.

Assim, considerando o fato gerador mais distante, de 15/03/2004, o direito da Fazenda de realizar o lançamento somente restaria decaído em 01/01/2010, o que não ocorreu, como afirmado acima, por ter o Recorrente sido cientificado em 21/08/2009.

Pelo exposto, compartilhando o entendimento da decisão recorrida, pela aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, e pela configuração da hipótese de fraude, voto pelo não reconhecimento da decadência.

Da Aplicação da Multa

A Recorrente defende o afastamento da multa de ofício aplicada, considerando que a mesma tem por fundamento legal o artigo 80, inciso II, da Lei nº 4.502/1964 e que o artigo 13 da Lei nº 11.488/2007 teria revogado o referido fundamento legal do lançamento.

Com isso, invocando o artigo 2º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 ("Lei de Introdução ao Código Civil"), sustenta a Recorrente que *"o dispositivo legal utilizado no auto de infração para embasar a multa não estava em vigência ao tempo de sua aplicação ao caso in concreto, o que demonstra o exercício do poder polícia equivocado"*. Logo, prossegue a Recorrente, *"se o dispositivo utilizado para fundamentar a multa aplicada não existe, esta também não existe, por faltar fundamentação"*.

Como já relatado, o lançamento é relativo a fatos geradores ocorridos entre 15/03/2004 e 28/02/2005 e o enquadramento legal que consta no Auto de Infração, às fls. 199, indica como fundamento legal para a aplicação da multa de ofício o artigo 80, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

"Art. 80. - A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (...)

II - cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, publicada em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a redação desse dispositivo foi alterada, nos termos a seguir:

"Art. 13. O art. 80 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado).

§ 1º No mesmo percentual de multa incorrem:

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

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica;

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

§ 7º - Os percentuais de multa a que se referem o caput e o § 6º deste artigo serão aumentados de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

§ 8º - A multa de que trata este artigo será exigida:

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido;

II - isoladamente nos demais casos.

§ 9º - Aplica-se à multa de que trata este artigo o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Além disso, nessa mesma oportunidade, o artigo 40 da Lei nº 11.488/2007 expressamente revogou o artigo 45 da Lei nº 9.430/1996, que trazia a redação ao artigo 80 da Lei nº 4.502/1964 até então em vigor.

À luz desse tecido normativo, a decisão recorrida manteve a penalidade aplicada, sob o entendimento de que não teria havido uma revogação do fundamento legal, mas uma alteração de redação e reposicionamento da norma, expondo o seguinte:

"O que antes estava previsto nos incisos do artigo 80, restou incluído na disciplina estabelecida, na nova redação, nos parágrafos 1º, 6º, 7º e 8º. (...) Ainda que revogado, pela Lei nº 11.488/07, o artigo 45 da Lei nº 9.430/1996, observa-se que a nova redação dada pela mesma Lei nº 11.488/2007 ao inciso I e parágrafos 1º e 4º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, apenas reposiciona a norma que fundamenta a penalidade aplicada, ainda vigente. Caso em que se enquadra a situação examinada, por tudo quanto expandido neste voto".

Antes de qualquer consideração, impende notar que a legislação tributária aplicável é aquela em vigor na data do fato gerador, tal como prevê o artigo 105 da Lei nº

5.172/1966 ("CTN")⁷, dispositivo da legislação da legislação complementar tributária que decorre do princípio geral da irretroatividade das leis que, em matéria tributária, foi alçado a uma limitação do poder estatal de tributar, pelo artigo 150, inciso III, a, da Constituição Federal⁸.

Nessa mesma linha, prevê o artigo 144 do CTN que: *"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada"*.

Desse modo, no que diz respeito ao direito material, essa regra geral é excetuada apenas nas hipóteses do artigo 106, do CTN, que prevê: *"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática"*.

Portanto, no que diz respeito às penalidades, realmente é possível que a lei nova possa retroagir e produzir efeitos no passado, mas somente quando esta lei nova é mais benéfica para o penalizado, o que ocorre quando a conduta deixa de ser considerada pelo ordenamento jurídico como uma infração (artigo 106, inciso II, a, do CTN) ou quando a lei nova prevê uma penalidade mais branda para aquela mesma conduta (artigo 106, inciso II, c, do CTN).

No presente caso, o fundamento legal da multa de ofício teve vigência, pelo menos, desde 1996, data da edição da Lei nº 9.430/1996, cujo artigo 45 deu redação ao fundamento legal, até 22/01/2007, data em que entrou em vigor a Lei nº 11.488/2007, dando nova redação ao fundamento legal apontado no lançamento e revogando expressamente o artigo 45 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, considerando que os fatos geradores dos créditos tributários lançados ocorreram entre 15/03/2004 e 28/02/2005 e que o artigo 80, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/1996, esteve em plena vigência entre os anos de 1996 a 2007, correta está a Fiscalização na indicação do fundamento legal no Auto de Infração, pois aplicou a legislação tributária vigente à época do fato gerador, não importando para tal fim eventual modificação ou revogação do dispositivo, tal como determina o artigo 144 do CTN.

O que poderia importar para fins de aplicação ou não da multa cominado seria eventual retirada posterior da infração do ordenamento jurídico ou redução da penalidade aplicável a essa conduta, o que não ocorreu, visto que a conduta continua a ser punida com a multa em percentual idêntico ao previsto antes, sendo apenas veiculada não mais pelo inciso II do artigo 80 da Lei nº 4.502/1964, mas sim pelo parágrafo 6º, do artigo 80, da Lei nº 4.502/1964.

⁷ Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Portanto, não há que se falar em afastamento da multa de ofício aplicada, com fundamento no artigo 80, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, pelas razões levantadas pela Recorrente, estando o enquadramento como infração qualificada em harmonia com a descrição dos fatos e com a acusação imputada pela Fiscalização no lançamento.

Conclusão

Pelo exposto, proponho ao Colegiado que conheça e negue provimento ao Recurso Voluntário interposto.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator