



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

Processo nº 10074.000383/2002-86
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3401-003.501 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2017
Matéria IPI - Imposto sobre Produto Industrializado
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MCD COMERCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 20/01/1997 a 10/10/1998

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. IPI INCIDENTE NA SAÍDA DO IMPORTADOR. POSSIBILIDADE.

Constatada fraude na importação de mercadoria de procedência estrangeira, independentemente da aplicação da pena de perdimento ou multa equivalente ao valor comercial da mercadoria, deve ser realizado o lançamento de ofício de IPI devido sobre a saída do produto do estabelecimento para comercialização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson Jose Bayerl, e André Henrique Lemos

Relatório

1. Trata-se do **Auto de Infração**, situado às *fls.* 01 a 03 (Volume 01), lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de juros de mora e das multas de ofício, de maneira a totalizar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 4.853.446,01.

2. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, situado às *fls.* 17 a 19, a autoridade fiscal lavrou o auto em virtude da falta de lançamento do imposto em saídas de produtos tributados de estabelecimento equiparado a industrial.

3. Em 29/07/2002, a contribuinte, irresignada, apresentou **impugnação**, situada às *fls.* 1631 a 1702 (Volume 12), na qual alegou, em síntese: **(i)** cerceamento do direito de defesa, por falta de amparo documental das acusações formuladas no auto de infração; **(ii)** parcialidade e tendenciosidade das autoridades fiscais que teriam prejulgado a contribuinte, passando a buscar, a partir de então, "(...) *as peças que se encaixassem no seu próprio quebra-cabeças, ignorando a verdade material*" e deixando de colher as informações adequadas; **(iii)** carência probatória quanto à acusação de que a contribuinte conhecesse, gerisse ou auferisse qualquer benefício decorrente de ilicitude no trato com as empresas terceirizadas a conferir-lhe responsabilidade tributária, vez que se tratava de prática de mercado a terceirização de serviços; **(iv)** improcedência da fórmula utilizada pelo auto de infração para demonstrar o ganho da contribuinte, na medida em que deixou de considerar os custos com a importação e não admitir o crédito do IPI, por força do princípio da não-cumulatividade.

4. Em 23/12/2010, a 3ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu o **Acórdão DRJ nº 09-33.065**, situado às *fls.* 2.252 a 2.261 (Volume 15), sob a relatoria do Auditor-Fiscal Alessandro Saggioro Oliveira, em que se decidiu, por unanimidade de votos, acolher a impugnação e considerar improcedente o auto de infração lavrado, exonerando integralmente o crédito tributário, nos termos da ementa abaixo transcrita:

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO OU DA MULTA IGUAL O VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXAÇÃO DE OFÍCIO DO IPI INCIDENTE NA SAÍDA DO IMPORTADOR.

Constatada fraude na importação de mercadoria de procedência estrangeira, aplica-se pena de perdimento ou sua substitutiva, a multa equivalente ao valor comercial da mercadoria, caso esta tenha sido consumida ou entregue a consumo, não havendo espaço legal para lançamento de ofício de IPI relacionado à saída do importador para comercialização, haja vista o óbice à livre circulação da mercadoria no território aduaneiro, que impossibilita a ocorrência do fato gerador.

5. Diante da exoneração parcial do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

6. O recurso de ofício preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. Entendeu o julgador de primeira instância administrativa, após minuciosa análise dos fatos e documentos que instruem o presente feito, que: **(i)** a contribuinte se utilizava de interpostas pessoas para simular negócios jurídicos, entre os quais realizar, em nome delas, na condição de importadores ostensivos, importações nas quais figurava como adquirente oculto ou importador de fato dos produtos de procedência estrangeira considerados nos lançamentos de ofício; **(ii)** o objetivo da empresa autuada era se desonerar dos encargos tributários, entre os quais o IPI incidente na saída de produtos de procedência estrangeira do estabelecimento importador equiparado a industrial.

8. A convicção do julgador de primeiro piso é reforçada, ademais, pelo **Acórdão nº 108-09.626**, julgado em sessão de 29/05/2008, sob a relatoria do Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, em que a 8ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso da mesma contribuinte ora interessada unicamente para afastar a multa qualificada, reduzindo-a para o percentual de 75%. Naquela oportunidade, o colegiado firmou entendimento no sentido de que a contribuinte se utilizou de empresas irregularmente constituídas, nos seguintes termos:

*INTERPOSIÇÃO DE EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO.
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA*

Comprovado que o contribuinte em seus documentos de compras de importação utilizou-se de empresas irregularmente constituídas, que majoraram artificialmente seus custos, incumbe-lhe a responsabilidade pelos tributos indevidamente reduzidos.

Contudo, carecendo de prova sobre o nexo causal e direto, subjetivo dessa majoração artificial dos custos, é de se desqualificar a multa, sem prejuízo do mérito que ficou caracterizado como custos majorados e aproveitados, indevidamente, pelo sujeito passivo.

9. Acrescemos o reforço jurisprudencial referenciado pela decisão *a quo* com o **Acórdão CSRF nº 9101-001.859**, proferido em sessão de 09/01/2014, em que o colegiado da Câmara Superior deste Conselho decidiu, por unanimidade de votos, a existência do evidente intuito de fraude em virtude da prática de interposição de empresas inexistentes de fato, em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INTERPOSIÇÃO DE EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999, autorizando a qualificação da multa de ofício, a prática reiterada do contribuinte em manter interposição de empresas inexistentes de fato para majoração artificial de custos, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar os recolhimentos dos impostos e contribuições sobre as receitas auferidas.

10. Segundo se depreende da leitura do termo de verificação fiscal, em síntese, procedeu-se à constituição de empresas cuja existência era ignorada por seus sócios constantes nos respectivos contratos sociais, tratando-se, em geral, de pessoas de poucos recursos financeiros, sem qualquer experiência empresarial e "(...) *cujas profissões não exigiam grau elevado de escolaridade*", tendo-se encontrado, inclusive, caso de empresa constituída em 05/08/1997 por sócio cuja certidão de óbito comprovou seu falecimento em 22/09/1993. Ademais, nos endereços onde as empresas se encontravam registradas, poucas informações foram obtidas pelos auditores fiscais: ou não existiam, "(...) *ou, quando funcionavam, os poucos funcionários existentes quase nunca sabiam acerca dos negócios da empresa*". Por outro lado, a conexão entre a contribuinte interessada e as empresas em referência é comprovada por provas testemunhais, obtidas em depoimentos, e documentais, tais como instrumentos de mandato com poderes especiais para movimentação bancária e assinatura de contratos, inclusive compra e venda de produtos, e representação perante órgãos públicos federais, estaduais e municipais que permitiriam a gestão das empresas irregularmente constituídas.

11. A decisão objeto do presente recurso de ofício, em que pese firmar a sua convicção no sentido de ter havido um esquema planejado pela contribuinte ora interessada para ocultar as suas reais atividades comerciais, realiza a seguinte ressalva: para o imposto de renda "(...) *não importa se a omissão de renda apurada pelo Fisco (...) decorreu de operações lícitas ou não*". Isto porque, para tal tributo, assim como para o PIS, a Cofins e CSL, a mera constatação da omissão implica exigência de ofício do crédito tributário correspondente, independentemente de sua origem, lícita ou não. E conclui: "(...) *para o IPI, no tocante às operações de introdução no país de produtos de procedência estrangeira, há peculiaridades que não podem ser descartadas*". Para o julgador, parte-se da premissa de que houve importação de mercadorias por meio de interpostas empresas com a finalidade de se realizar negócios comerciais mediante prejuízo para a Fazenda Pública, o que, de toda sorte, diante da inexistência da interposição de recurso voluntário por parte da contribuinte, tornou-se fato incontroverso, sujeito à coisa julgada material administrativa, ao menos no presente processo.

12. A partir de tal premissa, entendeu a decisão recorrida que a fraude no fluxo operacional do despacho aduaneiro de importação tem, como sanção, a pena de perdimento da mercadoria, com sucedâneo no preceptivo normativo do RIPI/1982, correspondente ao inciso I do arts. 463 e ao *caput* do art. 489 do RIPI/1998 então vigente, conforme abaixo se transcreve:

*“Art. 388. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerá na **pena de perdimento** o proprietário de **mercadoria de procedência estrangeira**, encontrada fora da zona aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87):*

*I- quando o produto, sujeito ou não ao imposto, **tiver sido introduzido clandestinamente no País, ou importado irregular ou fraudulentamente** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87, inciso I);”*

*“Art. 365. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na **multa igual ao valor comercial da mercadoria** ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º):*

*I- os que entregarem a consumo, ou consumirem **produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente** ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido ... (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º);”*

13. No RIPI/2002, não obstante, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, as disposições acima foram mantidas e correspondem ao art. 490, *caput* e inciso I, tendo sido introduzido, ainda, o § 2º, que prevê a incidência da multa sobre “*produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no País ou importados irregular ou fraudulentamente*”.

14. Assim, na percepção do julgador, diante de mercadoria ou produto de procedência estrangeira, uma vez constatada fraude na importação, deve ser aplicada a pena de perdimento da mercadoria, ou a multa equivalente ao seu valor comercial se não for mais possível alcançá-la fisicamente, seja em razão de ter sido consumida ou entregue para consumo. Recorta-se trecho do voto do acórdão *a quo* que aponta para a improcedência do auto de infração lavrado:

No caso dos autos, apesar de constatada a fraude na importação, nenhuma das sanções acima previstas foi aplicada pela Fiscalização. Optou esta pelo lançamento de ofício do IPI que teria deixado de ser recolhido na saída dos produtos da MCD Comércio e Representação Ltda, a importadora de fato, para os seus clientes.

15. Assim, diante da importação fraudulenta, a conduta correta da autoridade fiscal seria aplicar a pena de perdimento com base nos dispositivos acima invocados, e não lançar de ofício o IPI da saída de produtos da contribuinte. Prossegue a decisão nos seguintes termos:

Deveras. o evento “circulação” tornou-se juridicamente inadmissível, o evento “ocorrência do fato gerador”, que dele depende, pois o tem como pressuposto, torna-se de realização impossível, fazendo com que qualquer lançamento de ofício que busque o IPI pretensamente incidente na saída para o território nacional de mercadorias/produtos importadas(os) mediante fraude não encontre base legal para sua existência.

Retomando e resumindo: constatada fraude na importação de mercadoria de procedência estrangeira, aplica-se a pena de perdimento ou sua substitutiva, qual seja, a multa prevista no art. 365, inciso I, do RIPI/82, ou no art. 463, inciso I, do RIPI/98. Não há espaço legal para lançamento de ofício do IPI relacionado à saída do importador para comercialização, haja vista o óbice à livre, regular, circulação da mercadoria no território aduaneiro, que impossibilita a ocorrência do fato gerador.

16. Refere o julgador, ademais, pela impossibilidade da incidência do IPI em razão da não ocorrência do fato gerador do imposto de acordo com a Solução de Consulta Interna COSIT nº 24, de 30/08/2004, bem como o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT nº 202/2004:

Na análise da COSIT foi, inclusive, abordada a previsão contida no art. 487 do RIPI/02, cuja redação corresponde à dos arts. 361 do RIPI/82 e 460 do RIPI/98 (e cuja matriz legal é o art. 77 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964): *“A aplicação da pena e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas, para o mesmo fato, pela legislação criminal”*. Sobre a questão, a COSIT mencionou a consulta feita à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), cuja resposta adveio no Parecer PGFN/CAT/Nº 202/2004, sendo transcritos abaixo os trechos mais relevantes.

“7. O art. 77 da Lei nº 4.502, de 1964 (Art. 77. A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal, e vice versa.), fundamento de validade legal do art. 487 do Ripi, também não se presta como embasamento àqueles que acreditam ser possível a cobrança do IPI no caso em pauta. Como se pode verificar, aludido artigo determina que não se dispensa o pagamento do imposto devido quando aplicada a penalidade fiscal, ou seja, no eventual emprego de penalidade esta deverá ser adimplida independentemente do pagamento da exação. O texto deixa patente que esta disposição só pode ser observada quando há a incidência do tributo, vez que traz referência expressa ao “imposto devido”. A toda evidência, o dispositivo não é adequado ao caso examinado, pois, como já se afirmou, na hipótese dos produtos de procedência estrangeira introduzidos no País clandestinamente, não há a ocorrência do fato gerador do IPI.

8. Dado o exposto, respondendo objetivamente ao questionamento da Secretaria da Receita Federal, é de se concluir que não cabe lançamento do IPI na situação descrita no inciso I do art. 490 do Regulamento do IPI de 2002, aplicando-se, apenas, as pertinentes penalidades.”

17. O entendimento da decisão recorrida, no entanto, não deve prevalecer, devendo ser mantido o auto de infração lavrado, pois o lançamento se refere a IPI devido na saída da mercadoria (operação interna, e não de importação), o que encontra amparo normativo, como se passa a expor.

18. Ocorre que, após a leitura atenta do Parecer PGFN/CAT nº 202/2004, utilizado como fundamento da decisão *a quo* para rechaçar a constituição do crédito tributário referente ao IPI devido na saída da mercadoria do importador, depreende-se que, na verdade, o documento se volta a caso diverso, que trata da cumulação da penalidade correspondente com o IPI devido na importação da mercadoria.

19. Como se sabe, em conformidade com o art. 46 do Código Tributário Nacional, o imposto 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 da norma; (iii) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Enquanto o lançamento, no caso do Parecer PGFN/CAT nº 202/2004, volta-se especificamente para o inciso I do art. 46 (imposto devido na importação do produto, ou “IPI-Importação”), o auto de infração lavrado teve por objeto o inciso II (imposto devido na saída do estabelecimento, ou “IPI-Interno”).

20. Assim, transcrevem-se os trechos pertinentes do parecer em apreço a fim de que se comprove que seu objeto, diferente do caso em análise, é analisar a incidência do IPI sobre a mercadoria importada diante da aplicação da penalidade de perdimento:

*“IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados. Aplicação de penalidade no caso de **produto de procedência estrangeira** introduzido clandestinamente no País. Arts. 487 e 490 do Regulamento do IPI - Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.*

*Memo SRF/GAB/Nº 2.726, de 31.12.03 – A Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Memo/SRF/GAB/Nº 2.726/2003, de 31 de dezembro de 2003, encaminha a Nota Cosit nº 372, de 30 de dezembro de 2003, a qual questiona a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados e aplicação de penalidade, quando da **entrada de produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no País.***

*Eis a situação que ora se deseja analisar: em procedimento de fiscalização, constata-se que foi entregue a consumo **mercadoria estrangeira irregularmente importada**. Em atendimento ao previsto no retrocitado inciso I do art. 490 do Ripi/2002, aplicar-se-á multa igual ao valor da mercadoria, não se configurando dúvida a esse respeito. Entretanto, dúvida se instala quando a questão envolve o lançamento do IPI. Há posições interpretativas considerando que o fato de a mercadoria ser comprovadamente estrangeira, e não tendo ocorrido o desembaraço aduaneiro (fato gerador do IPI, na importação), não há que se falar em lançamento do IPI (sendo cabível somente a penalidade), e ainda, o valor da multa já corresponde ao valor integral da mercadoria, o que, em princípio, garantiria à União qualquer importância que deixou de ser paga quando da importação irregular. Por outro lado, há posições no sentido de se considerar legítimo o lançamento do IPI, pois o art. 487 do Ripi/2002, no tópico relativo à exigibilidade do imposto, diz que a aplicação da pena não dispensa, em caso algum, o pagamento do imposto devido (...).*

(...). 7. O art. 77 da Lei nº 4.502, de 1964 (Art . 77. A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas

cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal, e vice versa.), fundamento de validade legal do art. 487 do Ripi, também não se presta como embasamento àqueles que acreditam ser possível a cobrança do IPI no caso em pauta. Como se pode verificar, aludido artigo determina que não se dispensa o pagamento do imposto devido quando aplicada a penalidade fiscal, ou seja, no eventual emprego de penalidade esta deverá ser adimplida independentemente do pagamento da exação. O texto deixa patente que esta disposição só pode ser observada quando há a incidência do tributo, vez que faz referência expressa ao "imposto devido". A toda evidência, o dispositivo não é adequado ao caso examinado, pois, como já se afirmou, na hipótese dos produtos de procedência estrangeira introduzidos no País clandestinamente, não há a ocorrência do fato gerador do IPI" – (seleção e grifos nossos).

21. Assim, até a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por ausência de previsão específica na legislação aduaneira da aplicação da pena de perdimento, utilizava-se, como fundamento, o dispositivo genérico da Lei nº 4.502/64. Não obstante, o preceptivo normativo do art. 77 da lei em referência permite, de maneira expressa, a cumulação da pena de perdimento com a cobrança dos tributos devidos:

Lei nº 4.502/1964 - Art. 77. A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do impôsto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal, e vice versa.

Pelo exposto, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso de ofício, devendo-se prosseguir a cobrança do crédito tributário correspondente.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator