



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.722904/2017-66
ACÓRDÃO	3402-013.078 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GDRW COMERCIO DE NAO FERROSOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REVISÃO DE OFÍCIO. ARTIGOS 145 E 149 DO CTN. PRESSUPOSTOS DE VALIDADE. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente pode ser alterado nas hipóteses previstas no art. 145 do CTN, dentre as quais se insere a revisão de ofício nos casos elencados no art. 149 do mesmo diploma legal.

A revisão de ofício é juridicamente admissível quando comprovada a ocorrência de omissão, inexatidão, erro de fato, ou conduta dolosa do sujeito passivo, bem como quando se trate de fato não conhecido ou não adequadamente apreciado à época do lançamento originário, nos termos dos incisos IV, V, VII e VIII do art. 149 do Código Tributário Nacional.

A requalificação jurídica dos fatos apurados, decorrente de análise mais aprofundada do conjunto probatório já existente nos autos, não configura alteração vedada de critério jurídico do lançamento, quando destinada à correta subsunção da hipótese fática à norma tributária aplicável.

A identificação de omissão de informações fiscais relevantes, inconsistências na escrituração digital e utilização indevida de créditos evidencia hipótese de revisão fundada em erro na apreciação dos fatos e na constatação de conduta dolosa, legitimando o lançamento revisor.

Ausente vício formal ou material no procedimento administrativo e observados os limites legais para a atuação da autoridade fiscal, afasta-se a alegação de nulidade do lançamento.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

IPI. SAÍDA DE PRODUTOS TRIBUTADOS SEM DESTAQUE DO IMPOSTO. CRÉDITOS INDEVIDOS. DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. SPED-EFD ZERADO.

A legislação do IPI somente admite o aproveitamento de créditos vinculados ao próprio imposto, vedada a utilização, em sua escrita fiscal, de créditos provenientes de outros tributos, salvo mediante compensação nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Considera-se inidôneo o documento fiscal que não reflete a natureza real da operação, impossibilitando o controle do fato gerador do imposto.

A transmissão de SPED-EFD totalmente desprovidos de informações de faturamento, entradas ou saídas, em desacordo com os documentos fiscais efetivamente emitidos, constitui omissão dolosa apta a caracterizar ocultação de fatos geradores.

Demonstrada a apropriação de créditos indevidos, a inconsistência material das notas fiscais de entrada, a falta de comprovação de operações geradoras de crédito, bem como a utilização de créditos extemporâneos sem respaldo legal na apuração do IPI, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização.

IPI. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS. MULTA QUALIFICADA. DOLO CARACTERIZADO.

Configurada a intenção de reduzir indevidamente o imposto devido, resta configurado a conduta dolosa passível de acarretar a multa qualificada, nos termos do art. 561 do RIPI/2010.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que defende o caráter confiscatório dos juros e da multa para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração por erro no cálculo do IPI, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração por impossibilidade de revisão de ofício, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário

para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento) do débito tributário, nos termos do que foi decidido pelo STF no Tema 863.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão nº 01-36.090, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), que julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de ofício, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

Somente são passíveis de utilização na sistemática da não cumulatividade os créditos referentes ao próprio IPI, nos termos da legislação regente. A utilização de qualquer crédito relativo a outros tributos ou contribuições administradas pela Receita Federal dá-se nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2018

REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O lançamento de ofício, depois de cientificado o sujeito passivo, pode ser alterado em razão da impugnação do sujeito passivo ou de recurso de ofício ou ainda, por iniciativa da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA.

Dentre outros, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a empresa acima identificada, em que foi lançado crédito tributário de R\$ 14.202.421,64, incluídos nesse valor o IPI dos períodos acima citados, juros de mora calculados até maio de 2018 e multa de ofício.

2. Segundo Termo de Verificação Fiscal de fls. 346/363, o presente lançamento revê auto de infração anterior, cuja ciência deu-se em 13.11.2017, sob a justificativa de que *"restou comprovado que o sujeito passivo agiu intencionalmente para reduzir tributo mediante a seguinte conduta: apropriar-se de créditos de PIS e de COFINS – supostamente originados da redução da base de cálculo dessas contribuições como consequência da exclusão do ICMS do valor do faturamento – para deduzir do valor apurado a título de IPI nos meses de janeiro a dezembro de 2013, procedimento esse que não encontra amparo na legislação tributária e tampouco em medida judicial que lhe favorecesse à época"*.

3. Acrescenta que a atitude dolosa fica caracterizada na ação repetitiva ao longo do ano de 2013, juntamente com o fato da pessoa jurídica haver transmitido *"os SPED-EFD – que correspondem a sua escrituração fiscal relativas aos meses de janeiro a dezembro de 2013 – sem informações de faturamento ou de compras (SPED-EFD 'zerados'), atitude essa que revela sua intenção de não recolher o IPI devido em razão das saídas a que deu causa, conforme constou nos documentos fiscais que emitiu. Inclusive, a omissão de informações se caracteriza como crime contra ordem tributária, conforme previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990"*.

4. Na revisão, foram ainda incluídos como sujeitos passivos solidários os administradores Tiago Rodrigo Dettilio – CPF 302.963.478-76 e Weber Micael da Silva – CPF 198.487.858-17, sob a seguinte justificativa:

"Segundo prescreve o artigo 137, inciso I, do CTN, a responsabilidade será pessoal do agente quanto às infrações caracterizadas como crime. Da mesma forma, o artigo 135 do CTN – combinado com o disposto no artigo 134, inciso III – atribui ao administrador de bens de terceiros a responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com infração à lei.

Considerando que os sócios-administradores, deveriam, em última instância, zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias da empresa fiscalizada; que houve

omissão de informação a ser prestada ao fisco através da transmissão dos SPED-EFDICMS-IPI relativamente ao faturamento e às compras para comercialização e/ou industrialização; e que houve apropriação indevida de créditos de PIS e de COFINS na apuração do IPI devido nos meses de janeiro a dezembro de 2013, é possível afirmar que, em tese, houve omissão dos administradores relativamente à redução indevida do IPI no período sob fiscalização, o que resultou em vantagem financeira ilícita para a empresa, que deixou de recolher os tributos devidos.

Ademais, o “modus operandi” da empresa, ao emitir notas fiscais de entrada para, supostamente, registrar a aquisição de sucatas em volumes inferiores a 200 kg por operação –inclusive fazendo constar CFOP e NCM incorretas –, permitiu ocultar os fatos geradores do IPI dos produtos que posteriormente revendeu.”

5. A Autoridade Fiscal relata que foram apuradas as seguintes infrações:

- a) Falta de destaque de IPI nas saídas realizadas através das notas fiscais 44528, 47025 e 48043, particularmente em relação aos produtos que o sujeito passivo atribuiu os códigos 13078 e 13284, ambos classificados na NCM 74072100.
- b) O estabelecimento aproveitou créditos de aquisições de empresas consideradas inaptas. Intimado a comprovar a efetividade das operações, o fez apenas em relação a algumas. Assim, foram glosadas as demais por falta de comprovação;
- c) O estabelecimento utilizou créditos de devolução sem comprovação das operações;
- d) *"Algumas notas fiscais de devolução ou de compra de bens para revenda não estavam corretamente preenchidas. Em razão desse fato, não é possível reconhecer o direito do sujeito aos créditos de IPI informados no SPED-EFD atribuindo a origem a tais documentos";*
- e) *"O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de valores que classificou como créditos extemporâneos cujas origens seriam a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nos últimos cinco anos anteriores aos fatos geradores objeto do presente lançamento. Por absoluta falta de previsão legal da forma adotada pelo sujeito passivo para se apropriar de créditos de duvidosa liquidez, a fiscalização promoveu a glosa dos valores incluídos no ajuste - “outros créditos” - da apuração do IPI demonstrada pelo sujeito passivo no arquivo SPED-EFD que entregou à fiscalização"*

6. Foi aplicada multa de ofício qualificada, com os seguintes argumentos:

"...

No caso em apreço, restou configurada a atitude dolosa do sujeito passivo na medida em que se aproveitou de supostos créditos de PIS e de COFINS para abater dos débitos de IPI apurados em decorrência das saídas constantes das NFe que emitiu e nas quais destacou o imposto. Ademais, apresentou SPED-EFD-ICMS-IPI 'zerado', assim como deixou de informar débitos de IPI em sua DCTF em razão do aproveitamento indevidos dos créditos de contribuições sociais.

.....

Ademais, não se pode olvidar que as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo nas quais destacou indevidamente os créditos de IPI contém informações absolutamente conflitantes com as alegações apresentadas pela fiscalizada, pois, se de um lado se alegou a aquisição de sucatas, de outra parte os documentos apresentam NCM de outros produtos, particularmente aqueles classificados nas NCM 74072110 – barras e perfis de cobre – e 7419990 – outras obras de cobre (ver Tabela III, acima). A classificação da operação constante das NFe foi no CFOP 1102, ou seja, aquisição de bens para revenda, contudo, se fosse realmente aquisição de sucata para industrialização, como alegado, as operações deveriam ser classificadas com o CFOP 1101, como, aliás, constou do arquivo no leiaute SPED-EFD-ICMS-IPI que foi apresentado à fiscalização.

Tais inconsistências nas notas fiscais permitem, inclusive, classificá-las como documentos inidôneos, fazendo prova apenas em favor do fisco, conforme previsto no artigo 394, inciso II, do RIPI.

Outrossim, embora tenha alegado a aquisição de sucatas em quantidades inferiores a 200 Kg por operação, também não apresentou nenhum outro documento de controle que teria utilizado para controlar as entradas que teriam resultado na emissão de nota fiscal única, conforme previsto no RICMS/SP.

Desse modo, se aplicado o disposto no art. 394, inciso II, do RIPI, teríamos como verdadeira a entrada de produtos classificados, em sua maior parte, como barras ou outras obras de cobre, contudo, em razão do procedimento do sujeito passivo, restou ao fisco a impossibilidade de conhecer a origem da operação através da qual a fiscalizada adquiriu esse produto. É nesse sentido que se pode dizer que o sujeito passivo ocultou a ocorrência do fato gerador, não de suas operações de saída, mas de suas entradas de produtos/insumos.

Por fim, e não menos importante, cumpre observar que os produtos aos quais o sujeito passivo deu saída foram classificados, em parte considerável (46% do total das vendas), nas mesmas NCM 74072110 e 7419990 das entradas, o que permite inferir que esses produtos foram, de fato, adquiridos de terceiros cujas identidades não puderam ser conhecidas em razão da prática de emissão de notas fiscais próprias para justificar tais entradas no estabelecimento da fiscalizada.

Considerando o disposto no artigo 124 do CTN, que atribui responsabilidade solidária aos sujeitos passivos interessados na ocorrência dos mesmos fatos geradores, e considerando que os documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo informam a aquisição de produtos acabados que foram revendidos, é permitido concluir que essas aquisições foram feitas junto a terceiras pessoas que restaram ocultas e, por essa razão, não puderam ser alcançadas pelo Poder Estatal de exigir tributos sobre os fatos geradores do IPI. Dessa forma, considera-se ocorrida a hipótese prevista no artigo 561 do RIPI/2010, uma vez que as operações das quais resultaram as aquisições de produtos cujas entradas no estabelecimento da fiscalizada ocorreram mediante a emissão de documentos fiscais próprios caracteriza, em tese, sonegação fiscal, sendo duplicada a multa originalmente aplicada."

7. Cientificada a empresa em 28.05.2018 (fl. 398) e os responsáveis em 04.06.2018 (Tiago – fl. 401) e em 26.06.2018 (Weber – fl. 403), foram apresentada impugnações tempestivas em 29.06.2018 (empresa) e 02.07.2018 (responsáveis), conforme abaixo.

7.1. Empresa (fls. 664/701):

a) Aponta ilegalidade da revisão de ofício feita pela Autoridade Fiscal, uma vez que depois de concluído o procedimento administrativo e cientificado o sujeito passivo não poderá haver a modificação, pois no momento da intimação do contribuinte a fiscalização já dispunha de todos os meios para apurar e lançar o crédito tributário;

b) Sustenta o dever de obediência ao princípio da legalidade e a vinculação do ato administrativo à ordem jurídica, entendendo que *"o Agente Fiscal autuou a Impugnante em virtude de uma interpretação jurídica equivocada, sem nenhuma vinculação aos limites da legalidade, destoando de seu poder vinculado". Acrescenta: "A discricionariedade não pode atingir, sem respaldo jurídico, a esfera patrimonial da contribuinte, sob pena de instaurar não apenas uma insegurança, como também desrespeitar os preceitos de ordem constitucional."*;

c) No que se refere às infrações apontadas, ressalta que *"Restou efetivamente comprovado durante o curso da fiscalização que, muito embora a empresa GDRW, emitiu as notas fiscais com CFOP 1102, tempestivamente procedeu a emissão de cartas de correção para o CFOP 1101, situação que é comprovada através da juntada do arquivo EFD ICMS/IPI, no processo. Nesse passo, as notas fiscais que totalizaram R\$ 82.937.299,17, com o destaque o IPI nas notas de entrada no montante de R\$ 4.030.051,88, na aquisição de sucata, notas essas, emitidas com respaldo no artigo 392, parágrafo 2º, do RICMS/SP, o qual ampara a operação"*;

d) *"A fiscalização alegou, sem razão, ainda, que a impugnante creditou-se indevidamente do valor do IPI destacado, porém, conforme provado, as notas foram escrituradas sem apropriação dos créditos do imposto."*;

e) Com referência aos créditos advindos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, afirma que os mesmos possuem sustentação em decisão judicial, fato que exclui a alegada intenção em reduzir o pagamento do tributo e descaracteriza a alegação de prática de crime fiscal, tendo sido os referidos créditos lançados na planilha fornecida à fiscalização;

f) Aduz haver entregue o arquivo SPED-EFD devidamente retificado, o que excluiria o argumento da intenção de reduzir o pagamento do tributo, tendo apresentado à fiscalização dos recibos de SPED PIS e COFINS, retificadores referente ao mês de janeiro a dezembro de 2013;

g) Tece comentários acerca do mérito da decisão judicial que lhe concedeu o direito de retirar o ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, lembrando o efeito vinculante da mesma;

h) Contesta a qualificação da multa de ofício aplicada, procurando afastar a aplicação do art 170-A do CTN *"ao regime de compensação por homologação, tendo em vista que a Lei Complementar nº 104/2001, não alterou o artigo 66 da Lei 8.383/91. A edição desse novo artigo no corpo do CTN objetivou realçar que nos casos onde a compensação surge com intuito de extinguir o crédito tributário, os efeitos da Decisão somente podem ser efetivados apenas o trânsito em julgado da sentença"*;

i) Defende o direito de aproveitamento de créditos do IPI, em especial os referentes às devoluções;

j) Reclama do efeito confiscatório da multa aplicada dos juros de mora, destacando o entendimento de que matéria constitucional pode ser analisada na esfera administrativa;

k) Ao final, requer a procedência de seus argumentos.

7.2. Dos sujeitos passivos solidários (fls. 579/620):

a) Repete os argumentos da empresa referentes à revisão de ofício e ao mérito do lançamento;

b) Aponta ilegalidade na responsabilização dos administradores, uma vez que os termos de sujeição passiva com responsabilidade solidária lavrados pela fiscalização não possuem a comprovação da atuação com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, sendo nulos;

c) *"(...) a mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a constituição de seus créditos tributários sobre a existência de responsáveis tributários para fins de responsabilização passiva é atitude que não tem amparo no Direito positivo, porquanto acaba por menoscar a própria garantia constitucional da ampla defesa"*.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 28/01/2019 (e-fls. 799), apresentando o Recurso Voluntário em 21/02/2019, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido, para o fim de que seja reconhecida a improcedência da autuação fiscal, desconstituindo o Auto de Infração e Imposição de Multa ora combatido, cancelando-o e nulificando-o, bem como o crédito tributário e o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária entre a Recorrente e o Fisco Federal.

Igualmente pediu para que seja diminuído o valor dos juros e da multa, eis que transcende o caráter punitivo e passa a possuir nítido caráter confiscatório.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote/sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Todavia, tomo parcial conhecimento, não conhecendo do argumento sobre o caráter confiscatório dos juros e da multa, tendo em vista a aplicação da Súmula CARF nº 2.

2. Objeto do litígio

Versa o presente litígio de Auto de Infração lavrado contra a empresa GDRW Comércio de Não Ferrosos Ltda., relativo ao exercício de 2013, pelo qual se constituiu crédito tributário total de R\$ 14.202.421,64, compreendendo imposto, juros de mora e multa de ofício qualificada.

A Fiscalização apurou:

- (i) Saídas de produtos tributados sem destaque do IPI nas notas fiscais nº 44528, 47025 e 48043;
- (ii) Apropriação de créditos básicos sem comprovação das operações;
- (iii) Utilização de créditos de devolução ou retorno sem observância dos requisitos legais;
- (iv) Utilização de créditos ditos "extemporâneos", originários da exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS, na apuração do IPI;
- (v) Utilização de notas fiscais de entrada emitidas pela própria empresa, com volumes incompatíveis, CFOP divergente, e códigos NCM desconformes com a natureza alegada das mercadorias.

Constatou-se também que a contribuinte transmitiu, durante todo o ano-calendário, arquivos SPED-EFD sem qualquer informação de faturamento ou de entradas e saídas, apesar da existência de movimentação fiscal registrada nas notas eletrônicas apresentadas.

A DRJ de Belém julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Concluiu o ilustre julgador de primeira instância que: **(i)** o crédito extemporâneo invocado não poderia ser utilizado na escrita do IPI; **(ii)** a contribuinte não comprovou a efetividade de diversas operações geradoras de crédito; **(iii)** os documentos fiscais apresentavam inconsistências materiais aptas a caracterizá-los como inidôneos; e que **(iv)** a conduta reiterada da empresa evidenciava dolo, justificando a multa qualificada.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário argumentando, em síntese:

- (i) Ausência de dolo;

- (ii) Legitimidade das operações de aquisição de sucata;
- (iii) Legitimidade dos créditos baseados em decisão judicial que tratou do ICMS na base do PIS/COFINS;
- (iv) Violação ao princípio da verdade material;
- (v) Insuficiência de prova pela fiscalização; e
- (vi) Inexistência de fundamento para a multa qualificada.

Delimitada a controvérsia posta a este Colegiado, passo ao exame das razões recursais.

3. Preliminarmente.

3.1. Da alegada nulidade por erro no cálculo do IPI

A Recorrente sustenta a ocorrência de erro no cálculo mensal do IPI, afirmando inexistir coincidência entre os valores constantes do Auto de Infração, do Termo de Verificação Fiscal e de planilhas por ela elaboradas, o que, em seu entender, teria acarretado cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento.

Sem razão.

Conforme se extrai do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a apuração do crédito tributário foi realizada de forma mensalizada, com base nos documentos fiscais efetivamente emitidos, nos arquivos eletrônicos apresentados pela própria contribuinte (SPED-EFD) e nos demonstrativos analíticos de apuração do imposto, os quais foram expressamente juntados aos autos e integraram o lançamento.

As eventuais divergências apontadas pela defesa decorrem de metodologia própria, construída unilateralmente, sem correspondência com os critérios legais de apuração do IPI nem com os elementos objetivos utilizados pela fiscalização. Não se trata, portanto, de erro material do lançamento, mas de discordância quanto aos pressupostos jurídicos e fáticos adotados pela autoridade fiscal, matéria que se confunde com o próprio mérito da exigência, o que será enfrentado abaixo.

Ressalte-se, ainda, que a Recorrente não indicou erro aritmético concreto, nem demonstrou, de forma individualizada, qualquer inconsistência nos cálculos oficiais que pudesse comprometer a certeza, liquidez ou exigibilidade do crédito tributário. Limitou-se a afirmar genericamente a inexistência de coincidência entre valores, sem impugnar especificamente os demonstrativos fiscais que embasaram o lançamento, nem apontar falha objetiva nos critérios utilizados pela fiscalização.

Desse modo, inexistindo erro material, vício formal ou falha que comprometa a compreensão da exigência fiscal, não há falar em nulidade do lançamento, estando plenamente assegurado o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Rejeita-se, portanto, a alegação de nulidade por erro no cálculo do IPI.

3.2. Do Pedido de Nulidade do Auto de Infração por Impossibilidade de Revisão de Ofício

A Recorrente compareceu nos autos para suscitar a nulidade do lançamento sob o argumento de que a autoridade fiscal teria procedido à revisão de ofício sem a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional, bem como teria promovido alteração do critério jurídico anteriormente adotado, em afronta ao princípio da legalidade e à segurança jurídica.

Sustenta, em síntese, que o segundo lançamento foi realizado com base nos mesmos elementos já disponíveis à fiscalização, sem fato novo ou prova superveniente, e que houve inovação na motivação, especialmente quanto à imputação de dolo, à qualificação da multa e à alegada inidoneidade documental.

Sem razão à defesa.

Inicialmente, cumpre destacar que o próprio acórdão da DRJ enfrentou expressamente a matéria, assentando que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado por iniciativa da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149 do CTN, inclusive quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A decisão recorrida consignou, ainda, que a validade da revisão de ofício está condicionada à demonstração desses elementos, razão pela qual procedeu à análise do mérito para verificar a presença de conduta dolosa.

No caso concreto, verifica-se que a revisão do lançamento não se deu de forma arbitrária ou imotivada, mas decorreu da **reavaliação técnica do conjunto probatório produzido no curso da ação fiscal, que evidenciou circunstâncias não adequadamente consideradas no lançamento anterior, especialmente quanto à intencionalidade da conduta do sujeito passivo.**

Conforme expressamente registrado na decisão da DRJ, o lançamento revisor fundamentou-se na constatação de que a Contribuinte:

- (i) Apropriou-se indevidamente de créditos de PIS e COFINS para abatimento de débitos de IPI, sem previsão legal;
- (ii) Transmitiu arquivos SPED-EFD completamente “zerados” durante todo o ano-calendário de 2013;
- (iii) Omitiu informações relativas a faturamento e aquisições;
- (iv) Utilizou documentos fiscais com inconsistências relevantes, inclusive quanto à natureza das operações e classificação fiscal;

Tais elementos, considerados em conjunto, evidenciaram conduta dolosa voltada à redução indevida do tributo, o que é respaldado pelas provas constantes do Termo de Verificação Fiscal.

Os elementos probatórios demonstrados no TVF, extraídos de bases oficiais e confirmados no procedimento fiscal, não apenas reforçam a materialidade das infrações, como também evidenciam omissão de informações e manipulação da escrituração fiscal, circunstâncias que se enquadram diretamente na hipótese do inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional.

Ademais, diferentemente do que sustenta a Recorrente, não se exige, para a revisão de ofício, a existência de “fato novo” no sentido estrito de documento posteriormente produzido.

No caso concreto, a revisão decorreu exatamente da melhor qualificação jurídica dos fatos já apurados, à luz de sua gravidade e da reiteração das condutas ao longo de todo o exercício fiscalizado, o que levou à conclusão de que não se tratava de mero erro ou inconsistência formal, mas de atuação deliberada para redução do tributo.

Da mesma forma, não procede a alegação de alteração indevida do critério jurídico do lançamento. O que se verifica é que a autoridade fiscal, ao aprofundar a análise dos fatos, passou a reconhecer que determinadas condutas — anteriormente tratadas apenas como irregularidades formais ou falta de comprovação — configuravam, na realidade, documentação inidônea e prática dolosa, o que justificou a qualificação da multa e a responsabilização dos administradores. Trata-se, portanto, de adequação jurídica decorrente da melhor compreensão dos fatos, e não de inovação arbitrária.

Por fim, registre-se que a revisão foi realizada dentro do prazo decadencial e mediante instauração formal de novo procedimento fiscal, com observância do contraditório e da ampla defesa, não havendo qualquer vício procedimental apto a macular o lançamento.

Diante desse contexto, resta evidenciado que a revisão de ofício do lançamento encontra pleno amparo nos arts. 145 e 149 do CTN, estando devidamente motivada e lastreada em provas constantes dos autos, razão pela qual **não há nulidade a ser reconhecida**.

4. Da alegação de decadência (período de janeiro a maio de 2013)

A Recorrente sustenta, de forma subsidiária, a ocorrência de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e maio de 2013, invocando a aplicação do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Sem razão à defesa.

No caso concreto, restou expressamente caracterizada a prática de conduta dolosa, consubstanciada, entre outros elementos que serão examinados neste voto, na omissão

deliberada de informações fiscais por meio da transmissão de SPED-EFD zerado, na utilização reiterada de créditos inexistentes ou juridicamente vedados, bem como na ocultação de fatos geradores do IPI, circunstâncias amplamente demonstradas no Termo de Verificação Fiscal e reconhecidas pela decisão de primeira instância.

Nessas hipóteses, não se aplica a regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, uma vez que inexistente pagamento antecipado a ser homologado. Ao revés, tratando-se de lançamento decorrente de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que os fatos geradores ocorreram no exercício de 2013, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2014, findando-se em 31 de dezembro de 2018. O Auto de Infração foi lavrado e cientificado no ano de 2018, portanto dentro do prazo legal, não havendo que se falar em decadência, ainda que de forma parcial.

Assim, afasta-se a alegação de decadência, mantendo-se hígida a exigência tributária também quanto ao período compreendido entre janeiro e maio de 2013.

5. Mérito

5.1. Das saídas de produtos tributados sem o devido destaque do IPI

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal evidencia que a Recorrente emitiu as Notas Fiscais nº 44528, 47025 e 48043 sem o devido destaque do IPI, embora tais documentos indicassem a saída de produtos classificados nos códigos internos 13078 e 13284, ambos vinculados à NCM 7407.21.00 (barras e perfis de cobre).

A classificação fiscal em referência consta expressamente das tabelas anexas ao TVF, especialmente na “Tabela III – NCM declarados vs. NCM identificados nas NF-e”, na qual a Fiscalização compara os códigos informados pela empresa com os códigos extraídos diretamente das NF-e constantes da base de dados da Receita Federal.

A Fiscalização apresentou, ainda, no Anexo 1 do TVF, o quadro denominado “Comparação das Alíquotas”, no qual aponta que os referidos produtos possuem alíquota positiva de IPI, reforçando a obrigatoriedade do destaque do imposto.

Entendo que tais provas, extraídas diretamente dos documentos emitidos pela própria contribuinte, demonstram a materialidade da infração.

A defesa não nega a existência das notas fiscais, tampouco a classificação dos itens, limitando-se a alegar que sempre atuou regularmente e que não teria havido intenção de omitir débitos. Contudo, não apresenta qualquer prova específica que demonstre que o IPI não era devido ou que tais operações estariam sujeitas a isenção, não incidência, suspensão ou regime fiscal que afastasse o destaque do imposto.

A DRJ, ao examinar a impugnação, confirma a materialidade da infração ao observar que *“as notas fiscais constantes dos autos contêm produtos classificados em códigos NCM que, segundo o RIPI, são tributados pelo IPI, e a ausência de destaque configura falta de lançamento do imposto”*.

Considerando tais razões, deve ser mantido o lançamento de ofício neste ponto.

5.2. Dos créditos indevidos por falta de comprovação material das operações

No que se refere aos créditos de IPI apropriados pela contribuinte a título de operações de entrada, o conjunto probatório reunido no Termo de Verificação Fiscal revela que a empresa não comprovou a efetividade das operações utilizadas como suporte para o creditamento.

Observo que a análise realizada pela Fiscalização não se limitou a presunções ou inferências abstratas, mas fundamentou-se em provas documentais e eletrônicas concretas, originadas diretamente das bases oficiais da Receita Federal do Brasil, em contraposição às informações prestadas — ou omitidas — pela Contribuinte.

A primeira evidência de irregularidade encontra-se na incompatibilidade frontal entre as notas fiscais eletrônicas de entrada (NF-e) e os arquivos SPED-EFD transmitidos pela empresa.

Consta no TVF que a fiscalizada apresentou SPED-EFD “zerado” para todos os meses de janeiro a dezembro de 2013, sem qualquer registro de entradas, saídas, créditos ou débitos. Contudo, os sistemas eletrônicos da Receita Federal demonstram a emissão de dezenas de NF-e de entrada, cujos valores totais superam R\$ 90 milhões, conforme apurado pelos relatórios anexados com a Fiscalização por ocasião do lançamento de ofício.

Esse contraste revela, objetivamente, a não escrituração das operações nas quais a empresa baseou seus créditos, sugerindo a inexistência de controle efetivo sobre o ingresso das supostas mercadorias no estabelecimento.

Outro elemento probatório que sustenta a autuação diz respeito às notas fiscais próprias emitidas pela empresa para registrar aquisições de insumos. O TVF, especialmente em sua Tabela III (Comparação entre NCM declarado e NCM efetivo), demonstra que essas notas indicavam a aquisição de “sucata”, em quantidades muito reduzidas (geralmente inferiores a 200 kg), mas traziam códigos NCM correspondentes a produtos acabados, como 7407.21.10 (barras de cobre) e 7419.99.90 (outras obras de cobre). Essa informação não foi fornecida pela contribuinte, mas extraída diretamente das NF-e constantes das bases da Receita Federal, o que elimina qualquer margem de dúvida quanto à integridade da prova. A discrepância entre a natureza declarada da operação e a natureza efetivamente verificada nos documentos fiscais impede a caracterização dessas entradas como insumos aptos a gerar crédito de IPI.

Além das inconsistências fiscais, o TVF destaca, no item “Informações Complementares”, a total ausência de comprovação material das operações.

De outro lado, embora intimada reiteradas vezes, a Contribuinte não apresentou:

- Contratos de Compra e Venda;
- Comprovantes de pagamento;
- Comprovantes de transporte (CT-e);
- Romaneios de carga;
- Laudos de classificação da suposta sucata industrial;
- Relatórios de recebimento ou de produção;
- Registros internos de entrada em estoque;
- Pesagens industriais.

Tais documentos seriam necessários para comprovação da tese da defesa, uma vez que, no regime de não cumulatividade do IPI, o direito ao crédito depende da efetiva entrada física do produto no estabelecimento industrial. Sem a demonstração dessa entrada — por documentos que não apenas existem formalmente, mas comprovam materialidade — não há suporte jurídico para o crédito lançado.

A decisão da DRJ reforça essa conclusão ao observar que *“a contribuinte, intimada a comprovar a efetividade das operações, apenas comprovou algumas delas, restando a grande maioria sem qualquer documentação hábil.”*

A Turma julgadora *a quo* observa que as notas apresentadas para justificar o creditamento não foram acompanhadas de documentos que comprovassem o fluxo real das mercadorias, tampouco houve demonstração de que os produtos objeto das notas chegaram ao estabelecimento industrial. Por essa razão, a DRJ entendeu que os créditos foram corretamente glosados, pois não atendiam às exigências do RIPI relativas ao controle físico e documental das entradas.

O próprio Auto de Infração confirma essa conclusão ao afirmar que *“o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, por ausência de comprovação das operações alegadas”*, destacando que a empresa não cumpriu o ônus probatório mínimo exigido para a manutenção dos créditos apropriados.

Outrossim, a argumentação da defesa, nesse ponto, limita-se a afirmar que a Fiscalização baseou-se em presunções e que as operações seriam regulares. Contudo, reitero que a defesa não juntou qualquer documento — nota, comprovante, laudo, relatório ou extrato — capaz de afastar as contradições identificadas pela Fiscalização ou de demonstrar a efetividade das entradas, resultando na confirmação de que os créditos foram indevidamente apropriados.

Assim, diante das provas constantes no TVF — especialmente os cruzamentos entre NF-e e SPED, a Tabela III com divergências de NCM, a evidência das notas próprias emitidas com natureza incompatível e a ausência absoluta de documentos materiais — bem como à luz da fundamentação jurídica apresentada pela DRJ, não há qualquer elemento que autorize o reconhecimento dos créditos lançados pela contribuinte, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa realizada.

5.3. Dos créditos indevidos por devolução ou retorno de mercadorias

No tocante aos créditos de IPI apropriados com fundamento em notas fiscais de devolução ou retorno de mercadorias, o conjunto probatório constante do Termo de Verificação Fiscal demonstra que tais documentos não atendiam aos requisitos formais e materiais indispensáveis para a constituição válida do direito creditório.

Esclareceu a Fiscalização que, ao analisar a escrita fiscal e conferir os documentos apresentados, constatou-se que as notas fiscais indicadas pela contribuinte como representativas de devoluções apresentavam falhas relevantes, impeditivas da verificação da efetiva ocorrência da operação.

Consta no TVF que diversas das notas fiscais ditas de devolução não continham referência expressa ao documento fiscal original, descumprindo exigência prevista no art. 226, §1º, inciso I, do RIPI/2010, que exige que conste o número, série e data da nota fiscal que acobertou a saída originária. A ausência dessa informação impossibilitou à Fiscalização estabelecer o nexo entre o documento de devolução e a operação original de saída, o que é condição *sine qua non* para compreensão do fluxo mercantil e, conseqüentemente, para a verificação do direito ao crédito.

Além disso, igualmente consta no TVF que havia divergência na descrição dos produtos entre a nota originária e a nota supostamente referente à devolução. Em alguns casos, a descrição constante nos documentos de devolução não correspondia minimamente ao produto que, segundo o documento fiscal original, teria sido remetido ao adquirente. Tais inconsistências materiais foram identificadas a partir do cotejo direto entre os documentos extraídos da base nacional de NF-e e os documentos apresentados pela empresa, demonstrando que as devoluções, tal como declaradas, não guardavam correspondência com o fato gerador anterior.

Outro aspecto relevante apontado pela Fiscalização foi a ausência da motivação da devolução, elemento obrigatório conforme o art. 227, inciso II, do RIPI/2010. O documento fiscal deve esclarecer o motivo pelo qual a mercadoria está retornando ao estabelecimento industrial — defeito, desacordo comercial, erro formal, desistência, entre outros. Todavia, conforme apurado pela Fiscalização, as notas apresentadas limitavam-se a indicar “devolução” de forma genérica, sem esclarecer o motivo ou circunstância que justificasse o retorno. Esse vício impossibilita avaliar se o retorno da mercadoria decorreu de operação efetiva e regular ou se constitui tentativa de recompor artificialmente créditos inexistentes.

A Fiscalização também destacou inconsistências quanto a quantidades e valores nas notas de devolução. Conforme registrado no TVF, havia casos em que a quantidade indicada na devolução era superior à da nota fiscal originária, ou apresentava valores cuja proporcionalidade não se mantinha. Essa desconformidade, apurada mediante exame minucioso das NF-e, reforça a ausência de confiabilidade dos documentos apresentados, inviabilizando a reconstrução da operação e, conseqüentemente, o reconhecimento do crédito pretendido.

Todos esses elementos, considerados conjuntamente, levaram a Fiscalização a concluir que as notas fiscais alegadas como devolução não permitiam reconstituir o ciclo mercantil, impossibilitando aferir a existência do fato gerador anterior e, principalmente, verificar se a devolução estava juridicamente apta a gerar crédito de IPI.

Por sua vez, como bem destacado pela DRJ de origem, a Contribuinte não apresentou qualquer documento adicional capaz de sanar as inconsistências registradas pela fiscalização, tampouco explicou as divergências materiais apenas mencionadas. O ilustre Julgador de primeira instância destacou que, sem a vinculação clara entre a devolução e a nota de saída original, não há como se reconhecer o direito ao crédito, já que o sistema de não cumulatividade do IPI exige a plena rastreabilidade do fluxo físico e fiscal das mercadorias.

Importante registrar que, não obstante tais observações no acórdão recorrido, em razões recursais a Contribuinte limitou-se a argumentações genéricas sobre regularidade das operações e boa-fé objetiva, sem apresentar provas, notas corrigidas, laudos, registros de estoque, comunicações de devolução, ou qualquer outro elemento capaz de demonstrar que as operações de devolução de fato ocorreram nos moldes exigidos pelo RIPI.

Diante da inexistência de prova material hábil, da inconsistência dos documentos apresentados e da ausência de justificativa para as divergências apontadas, conclui-se que os créditos apropriados com base nas supostas devoluções foram corretamente glosados, motivo pelo qual mantenho a decisão recorrida igualmente neste ponto.

5.4. Dos créditos extemporâneos decorrentes da exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS

No que se refere aos valores lançados pela contribuinte na escrita fiscal do IPI sob a rubrica de “créditos extemporâneos”, decorrentes da tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o Termo de Verificação Fiscal demonstra que tais créditos foram apropriados sem qualquer lastro documental, sem respaldo jurídico e em total desconformidade com a sistemática legal da não cumulatividade do IPI.

Esclareceu a Fiscalização que a empresa incluiu valores sob a descrição “outros créditos”, imputando-lhes natureza de créditos de IPI, sem apresentar documentos comprobatórios que permitissem identificar: **(i)** a origem dos valores; **(ii)** o período de apuração a que se referiam; **(iii)** o fundamento jurídico específico; ou **(iv)** a metodologia de cálculo utilizada. Essa constatação consta de forma literal no TVF, quando o auditor afirma que inexistia “qualquer

previsão legal para a forma adotada pelo sujeito passivo a fim de se apropriar de créditos de duvidosa liquidez”.

A ausência de documentação idônea impede a aferição da validade, liquidez e certeza dos valores informados.

Ademais, a Fiscalização igualmente assevera que a empresa não comprovou possuir decisão judicial definitiva que lhe assegurasse o direito de compensar eventuais valores relativos a PIS/COFINS, e menos ainda autorização legal para utilizar tais valores diretamente na apuração do IPI.

A DRJ confirmou o lançamento, concluindo que *“somente são passíveis de utilização na sistemática da não cumulatividade do IPI os créditos referentes ao próprio imposto”*, e que créditos de outras espécies tributárias, como contribuições sociais, *“devem ser utilizados por meio da compensação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96”*.

Assim, mesmo que a contribuinte possuísse direito creditório relativo a PIS/COFINS — o que não foi comprovado —, tal direito jamais poderia ser apropriado na escrita fiscal do IPI, sendo absolutamente vedada a compensação entre espécies tributárias distintas fora do procedimento formal previsto em lei.

A DRJ, por sua vez, igualmente ressaltou que a apropriação irregular desses créditos — não apenas pela falta de documentação, mas pela própria impossibilidade jurídica de sua utilização — *“não poderia ser reconhecida”*, reafirmando que a legislação do IPI não autoriza, direta ou indiretamente, o aproveitamento de créditos relacionados a contribuições sociais como se fossem créditos de imposto sobre produtos industrializados.

A defesa menciona ter apresentado “planilhas” com os valores de créditos, mas tais planilhas não constam do TVF, não foram anexadas ao Auto de Infração e não foram reconhecidas pela DRJ como documentos idôneos. Mesmo que existissem, planilhas unilaterais não constituem prova válida de decisão judicial, de trânsito em julgado, de liquidez dos valores, nem de autorização de compensação, requisitos essenciais para qualquer utilização de créditos tributários.

Portanto, a partir das provas constantes do TVF — ausência de decisão judicial, ausência de habilitação, ausência de documentação idônea, inclusão irregular no SPED-EFD e inexistência de correspondência entre os valores e a apuração do IPI — somadas às conclusões técnicas da DRJ, verifica-se que os créditos extemporâneos foram corretamente glosados, tanto pela inexistência de base legal quanto pela inexistência de prova material mínima capaz de ampará-los.

A manutenção da glosa é, assim, medida que se impõe.

5.5. Da inidoneidade das notas fiscais e da omissão do SPED-EFD

A análise das provas reunidas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal demonstra, de maneira inequívoca, que as notas fiscais utilizadas pela contribuinte para justificar entradas de mercadorias e, por consequência, créditos de IPI, apresentavam inconsistências

materiais graves, suficientes para caracterizar sua inidoneidade nos termos do art. 394, II, do RIPI/2010.

Constatou-se, ainda, que a escrituração digital da empresa — representada pelos arquivos SPED-EFD transmitidos ao longo de 2013 — não refletia absolutamente nenhuma movimentação fiscal, apesar da existência comprovada de operações de compra e venda, o que evidencia omissão dolosa de informações essenciais ao controle da fiscalização.

A inidoneidade documental restou comprovada no TVF especialmente pela Tabela III (Comparação entre CFOP, descrição dos produtos e códigos NCM), elaborada a partir de dados extraídos diretamente da base nacional de NF-e. Essa tabela demonstra que notas classificadas pela contribuinte como compras de “sucata” — usualmente emitidas em valores reduzidos e com pesos inferiores a 200 kg — traziam, na verdade, NCMs correspondentes a produtos acabados de cobre. Entre os códigos verificados encontram-se 7407.21.10 (barras de cobre) e 7419.99.90 (outras obras de cobre), que representam mercadorias com alto valor agregado e natureza distinta da sucata metálica alegada.

Essa discrepância não decorre de erro formal: ela decorre da incompatibilidade entre o que a empresa declarava como operação e o conteúdo efetivo da nota fiscal eletrônica capturada no sistema da Receita Federal. As notas, que deveriam documentar a entrada de insumos destinados à industrialização, registravam CFOP 1102 — Compra para revenda, incompatível com a narrativa da empresa de que realizava operações industriais. Além disso, o TVF demonstra que algumas dessas notas eram emitidas pela própria contribuinte, sem comprovação de origem da mercadoria, o que reforça a suspeita de simulação das operações de aquisição.

Diante dessas contradições, o auditor fiscal concluiu que os documentos eram materialmente incapazes de comprovar a aquisição real das mercadorias alegadas. Foram considerados, portanto, documentos inidôneos, fazendo prova exclusivamente em favor do Fisco, conforme prevê o art. 394, II, do RIPI/2010.

Paralelamente às inconsistências das notas fiscais, o TVF identifica outro elemento probatório de extrema relevância: a omissão completa de informações nos arquivos SPED-EFD entregues pela empresa durante todo o ano de 2013.

Consta n TVF que os arquivos transmitidos continham ausência total de registros de entrada, saída, estoque, créditos e débitos, ou seja, indicavam — falsamente — que a empresa não havia realizado qualquer operação no período. Contudo, as NF-e de entrada e saída obtidas nos sistemas da Receita Federal mostram intensa movimentação, com transações que, somadas, ultrapassam dezenas de milhões de reais.

Essa contradição objetiva entre o SPED-EFD e as NF-e evidencia que a contribuinte suprimiu deliberadamente informações obrigatórias, impedindo que a fiscalização pudesse realizar o controle eletrônico das operações realizadas.

A DRJ, ao analisar esse ponto, destacou que *“a omissão dos SPED-EFD revela intenção de impedir o conhecimento dos fatos geradores e de reduzir o imposto devido”*, classificando o comportamento como elemento inequívoco para a identificação do dolo.

Importante notar que a defesa não apresentou justificativa técnica ou contábil para explicar por que os SPED-EFD eram transmitidos sem movimento, tampouco alegou problemas de sistema, erros operacionais ou inconsistências estruturais. A ausência completa de explicações — somada às evidências documentais de movimentação efetiva extraídas das NF-e — reforça ainda mais o caráter intencional da conduta.

Portanto, a partir das provas colhidas no TVF — discrepâncias nos NCM, CFOP incompatível, emissão de notas próprias, divergências entre NF-e e SPED, e ausência total de documentação de suporte — e validada pela decisão da DRJ, conclui-se que a contribuinte utilizou documentos materialmente inidôneos para justificar créditos fiscais inexistentes e, paralelamente, manteve ambiente declaratório artificialmente esvaziado para evitar a apuração correta do imposto devido.

Por sua vez, o conjunto desses elementos demonstra atuação consciente e direcionada à ocultação de fatos geradores do IPI, legitimando a glosa dos créditos, a exigência do imposto e a aplicação da multa qualificada.

5.6. Da multa qualificada

A análise do conjunto probatório constante do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, do Auto de Infração e da decisão proferida pela DRJ revela um padrão de comportamento fiscal que ultrapassa divergências formais ou falhas esporádicas de escrituração, evidenciando a ocorrência reiterada de condutas que, em seu conjunto, caracterizam a intenção deliberada de reduzir indevidamente o IPI devido no exercício de 2013.

Tal conclusão decorre da articulação de múltiplas provas documentais e eletrônicas apresentadas pela Fiscalização, abaixo destacadas:

5.6.1. Prova 1 – SPED-EFD entregue “zerado” ao longo de todo o ano-calendário de 2013:

O TVF registra que, para todos os meses de janeiro a dezembro de 2013, a contribuinte transmitiu arquivos SPED-EFD sem qualquer informação de compras, vendas, créditos, débitos ou movimentação de estoque. Essa omissão é destacada pela Fiscalização ao demonstrar que, apesar de a empresa ter emitido diversas notas fiscais de entrada e saída — cujos valores totais superam R\$ 90 milhões —, os SPEDs apresentados declaravam inexistência completa de operações.

A DRJ, ao examinar a impugnação, enfatiza que essa inconsistência não pode ser atribuída a mero erro formal, pois impede o controle eletrônico das operações e revela intenção

de ocultar fatos geradores. Trata-se, portanto, de prova direta de comportamento incompatível com a boa-fé declaratória.

5.6.2. Prova 2 – Inidoneidade material das notas fiscais de entrada.

O TVF apresenta, por meio da Tabela III (Comparação de NCM), que as notas emitidas pela própria empresa, supostamente para documentar a aquisição de sucata, traziam códigos NCM como 7407.21.10 (barras de cobre) e 7419.99.90 (outras obras de cobre), próprios de produtos acabados e incompatíveis com a alegada aquisição de resíduos metálicos. Essa tabela foi elaborada pelo auditor fiscal com base em dados extraídos diretamente das NF-e capturadas no ambiente nacional, sem intervenção da contribuinte.

A DRJ destacou essa inconsistência ao afirmar que *“as notas fiscais apresentavam códigos de produtos incompatíveis com a operação informada”*, concluindo pela inidoneidade documental.

É relevante notar que tais notas eram utilizadas como fundamento para créditos de IPI, o que, na ausência de comprovação da efetiva entrada de insumos tributados, prejudica a regularidade da escrita fiscal.

5.6.3. Prova 3 – Ausência completa de documentos materiais das operações.

O TVF registrou, em suas “Informações Complementares”, que a empresa, embora intimada reiteradamente, não apresentou qualquer documento material essencial para a comprovação das operações de aquisição alegadas — tais como contratos, comprovantes de pagamento, CT-e, romaneios de carga, pesagens, registros de entrada em estoque ou relatórios de produção.

A Fiscalização destaca que, mesmo diante das inconsistências identificadas nas notas próprias, a contribuinte não anexou um único documento que pudesse demonstrar a existência física das mercadorias adquiridas.

A DRJ, confirmando esse ponto, afirma que *“a contribuinte comprovou apenas parte das operações alegadas, permanecendo a maior parte sem qualquer lastro documental”*, o que inviabiliza o reconhecimento do crédito no regime da não cumulatividade.

5.6.4. Prova 4 – Utilização de créditos inexistentes e créditos extemporâneos sem base legal.

O TVF demonstra que a contribuinte inseriu em seu SPED valores sob a rubrica “outros créditos”, relacionados à tese da exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS.

Entretanto, a DRJ é categórica ao afirmar que os créditos de PIS/COFINS não podem ser lançados diretamente na escrita fiscal do IPI, mas apenas objeto de compensação mediante PER/DCOMP, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996.

Em síntese, não há, nos autos, qualquer documento que comprove trânsito em julgado da ação mencionada, nem habilitação de crédito, nem autorização de compensação. O

lançamento desses valores no SPED como créditos de IPI demonstra, portanto, comportamento materialmente apto a reduzir indevidamente o tributo.

5.6.5. Prova 5 – Saídas tributadas sem destaque do IPI.

As notas fiscais nº 44528, 47025 e 48043 indicam a saída de produtos classificados nos códigos internos 13078 e 13284, ambos vinculados à NCM 7407.21.00, cuja tributação é incontroversa.

A Fiscalização anexou esses documentos ao TVF, demonstrando a materialidade da infração.

Por sua vez, a DRJ destacou que a Contribuinte não contestou a classificação nem apresentou justificativa para o não destaque do imposto, limitando-se a alegações genéricas de regularidade. Assim, a falta de lançamento do imposto resta comprovada.

5.6.6. Prova 6 – Emissão de notas próprias para justificar entradas de produtos cuja origem não foi demonstrada.

O TVF descreveu detalhadamente o *modus operandi* adotado, qual seja: a empresa emitia notas fiscais próprias, em valores fracionados e com NCM inadequado, para justificar a presença de mercadorias revendidas posteriormente com códigos idênticos.

A DRJ reforçou que esse esquema documental sugere tentativa de encobrir o verdadeiro fornecedor das mercadorias e impedir que o Fisco alcançasse os fatos geradores anteriores, o que reforça a caracterização da intenção dolosa.

5.6.7. Prova 7 – Ausência de correlação entre a escrita fiscal e os documentos eletrônicos oficiais.

Quando a Fiscalização procedeu ao cruzamento dos dados do SPED com as NF-e, evidenciou-se uma contradição: o SPED indica ausência total de movimento; as NF-e indicam movimentação intensa de entradas e saídas.

A DRJ destacou que tal contradição não foi explicada pela contribuinte e *“reforça a conclusão de que houve ocultação deliberada de informações”*.

Com base em todas as provas citadas, o Auto de Infração conclui que *“restou caracterizada a atitude dolosa do sujeito passivo na medida em que se aproveitou de créditos inexistentes para abater débitos de IPI e omitiu informações essenciais por meio de SPED-EFD zerado”*.

A DRJ é igualmente explícita ao afirmar que *“as operações foram estruturadas de forma a ocultar fatos geradores, evidenciando conduta dolosa apta a justificar a multa qualificada”*.

De outro lado, a defesa limitou-se a alegações abstratas, sem apresentar documentos aptos a contrapor as provas coletadas pela fiscalização. Não há, na peça recursal,

apresentação de notas, contratos, laudos, planilhas, relatórios de estoque ou qualquer outro meio idôneo que elida o conjunto probatório robusto constante do TVF.

Assim, considerando a coerência interna das provas apresentadas pela fiscalização, a confirmação expressa da DRJ e a ausência de prova em contrário, permanecem plenamente configurados os requisitos legais para a aplicação do art. 561 do RIPI/2010, que autoriza a qualificação da multa quando verificada a intenção de suprimir ou reduzir tributo.

Por fim, com relação ao percentual da multa aplicada, observo que deve ser aplicada a tese definida pelo Supremo Tribunal Federal com relação ao TEMA 863, em julgamento ao RE 736090, resultando na limitação a 100% (cem por cento) do débito tributário.

6. Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do argumento sobre o caráter confiscatório dos juros e da multa e, na parte conhecida, **(i)** rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração por erro no cálculo do IPI; **(ii)** rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração por impossibilidade de revisão de ofício; **(iii)** rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, **(iv)** dou parcial provimento ao recurso para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento) do débito tributário, nos termos do que foi decidido pelo STF no Tema 863. É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos