



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

**Processo n°** 10510.724376/2011-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-001.911 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de junho de 2013  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** ARTLINE IND E COM DE MOVEIS LTDA e FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** ARTLINE IND E COM DE MOVEIS LTDA e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Ementa:

DIFERENÇA ENTRE VALOR ESCRITURADO E DECLARADO/PAGO. DIVERGÊNCIAS.

Procede o lançamento de diferenças de tributo não oferecidas à tributação, obtidas a partir da própria escrituração do contribuinte.

SAÍDAS DE “SIMPLES REMESSA”, VENDAS CANCELADAS E NOTAS FISCAIS DEVOLVIDAS. CANCELAMENTO. Dese cancelar a exigência fundada na saída de operações de simples remessa, vendas canceladas e notas fiscais devolvidas, computada pela Fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A conduta de não confessar os débitos mediante DCTF e informar na DIPJ ao Fisco, valores de débitos inferiores ao apurado, conduz a caracterização de conduta artilosa e portanto procedente a aplicação da multa de 150% sobre os valores que excederam àqueles que foram informados na DIPJ.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para que seja excluído do lançamento o valor de R\$ 42.921,38, referente ao mês de outubro/2008.

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

BERNARDO MOTTA MOREIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal, Bernardo Motta Moreira e Fábria Regina Freitas.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – no valor de R\$1.562.361,22, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, totalizando R\$3.756.451,44, haja vista que a empresa não justifica as divergências entre os valores declarados e os pagamentos efetuados.

No Relatório Fiscal de fls. 44/50, a fiscalização informa que a empresa não mantinha a escrituração dos livros comerciais e fiscais na forma determinada pela lei, o que ensejou ao arbitramento do lucro para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na forma dos arts. 530 e 532, do RIR/1999, contido no Decreto nº 3.000, de 1999. Foram efetuados os lançamentos decorrentes do CSLL, PIS, Cofins e IPI.

Consta ainda na descrição dos fatos que a interessada é contribuinte do IPI e que tendo sido solicitado o Livro Registro de Apuração do IPI não houve atendimento. Entretanto, a contribuinte apresentou as notas fiscais de vendas de mercadorias, as quais constavam valores destacados do IPI, superiores aos informados pela contribuinte na DIPJ apresentada. Compilados os valores do imposto nas planilhas de apuração, anexada aos autos, efetuou-se o lançamento do IPI com multa de 75% relativamente ao IPI informado na DIPJ e o lançamento do IPI com a multa de 150%, sobre os valores que excederam aos informados na DIPJ, uma vez que tornou-se evidenciada a forma dolosa da interessada no sentido de impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento do fato gerador do IPI, incorrendo na hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, conforme previsão legal do art. 957 do RIR/99.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 58/78, alegando que:

a) a incidência do IPI está contida no art. 153, inciso IV da Constituição Federal de 1988, e segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade, cabe ao contribuinte o direito de abater, do montante do IPI a pagar, a importância devida ou que seria devida, a este título, por outros contribuintes que lhe forneceram insumos e mercadorias;

b) no levantamento das 12 parcelas dos valores informados na DIPJ/2009, constatou dois erros da autoridade fiscal, nos valores dos meses de fevereiro e outubro, tendo em vista que não foram considerados os créditos informados na DIPJ, respectivamente, nos valores de R\$ 17.827,99 e R\$ 16.921,01;

c) se as informações da DIPJ foram consideradas como verdade processual, os valores de crédito deveriam ser considerados, o que demonstra que a análise da autoridade fiscal não foi aprofundada, razão pela qual requer a improcedência;

d) inadmissível o fato do Auditor Fiscal não ter intimado o contribuinte a apresentar a documentação fiscal que autoriza o registro dos créditos fiscais apurados, de forma mais incisiva, no sentido de mensurar de fato a base de cálculo do tributo devido, pois se o auditor tivesse considerado tanto as notas fiscais de saída quanto as de entrada seguramente não teria lavrado o auto de infração combatido;

e) a ausência do Livro de Apuração de IPI, em razão de lapso cometido pela pessoa designada para acompanhar e atender as solicitações da auditoria fiscal, dificulta, mas não impede a correta aferição do tributo, não tendo o condão de negar a existência e, muito menos, a autenticidade e legitimidade dos registros nele efetuados;

f) anexa cópia integral do “Livro de Registro de Apuração do IPI nº 02”, elaborado nos termos da legislação vigente e no sentido de ratificar os registros realizados no mencionado Livro de Apuração de IPI, e cópias do Razão Contábil da Conta N° 1.1309.001 IPI a Recuperar, de todo o período de apuração do ano calendário de 2008;

g) o fato de somente estar apresentando o LRAIPI junto a impugnação, não contraria a legislação vigente, conforme depreende-se do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que diz que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, e também do art. 3º da Lei nº 9.784, de 1999, que versa sobre o processo administrativo fiscal, no âmbito legislação federal;

h) a fiscalização não considerou os recolhimentos efetuados pela impugnante no período, no valor de R\$ 292.439,42, o que demonstra mais um ponto frágil que milita na inconsistência do lançamento, conforme cópias dos DARF que anexa;

i) para comprovar a existência dos créditos fiscais sobre as aquisições de insumos, no ano calendário de 2008, utilizados no processo industrial da contribuinte, anexa cópias das Notas Fiscais de Entrada, registradas no Livro de Registro de Entrada;

j) lançou, regularmente, o valor do IPI nas Notas Fiscais de Venda de Produtos, conforme comprovam as cópias anexadas na peça impugnatória, que serviram de base para o levantamento do tributo pela autoridade autuante de fls. 05/35, onde foi informado o IPI destacado, em cada Nota Fiscal emitida, no período de apuração;

k) a autoridade fiscal estaria obrigada a intimar a contribuinte para no curso da ação fiscal apresentar as declarações DIPJ e DCTF ou prestar esclarecimentos quanto a situação anormal observada, no ano calendário de 2008, em ter na DIPJ a demonstração de faturamento anual superior a vinte milhões de reais, enquanto as DCTF não informava qualquer registro de débito, crédito ou compensação de impostos e contribuições federais, conforme cópias anexas, conforme art. 9º da IN RFB nº 786, de 2007, em vigor no ano calendário de 2008;

l) o simples fato de encontrar divergências entre as informações prestadas na DIPJ e nas Notas Fiscais de Venda fornecidas pela contribuinte e a não apresentação do Livro de Registro de Apuração do IPI, não caracteriza o dolo apontado, razão pela qual requer a improcedência da multa qualificada, imputação que demonstra o rigor da autoridade autuante na análise do procedimento adotado, arbitrário e excesso de poder, prática incompatível em um Estado democrático e de garantias constitucionais claras e bem definidas;

m) o procedimento da contribuinte, em momento algum, pode ser caracterizado como fraude, posto que não foi encontrado pela ação fiscal qualquer documento ou informação inidônea ou inábil, razão pela qual protesta de forma direta pela aplicação desta penalidade;

n) a caracterização de crime estaria patente se houvesse falsidade documental, como notas calçadas, notas paralelas e outras formas de mascarar o efetivo faturamento. Mas nada disto foi constatado. Todas as informações que serviram de base para o presente lançamento foram extraídas das notas fiscais entregues à fiscalização;

o) a irregularidade descrita nos autos não representa uma modalidade de infração fraudulenta, mas um caso de declaração inexata, para a qual o próprio art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina, no seu inciso I, a aplicação da multa de 75%;

p) o não pagamento dos tributos não pode ultrapassar os limites dos direitos fundamentais;

q) é defeso ao Fisco, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas. Até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação;

r) é indispensável que os julgadores tenham a percepção de que há diferenças entre as atividades lícitas e as ilícitas. Entre elisão e evasão fiscal. Entre planejamento tributário e fraude ou sonegação. No caso em análise, em tempo algum pode ser enquadrado com fraude, como pretende a autoridade administrativa, de forma arbitrária e não prevista em Lei, conforme jurisprudência contida em diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes;

s) requer o acolhimento da presente peça impugnatória, em todos os seus termos, a improcedência parcial do Auto de Infração em questão e, se assim não entender, que determine a realização de diligência fiscal ou mesmo de perícia, a fim de seja procedido rigoroso exame dos documentos que deixaram de ser apresentados, por ocasião da fiscalização, os quais, desde já, estão à disposição desse Tribunal;

t) no processo administrativo tributário prevalece o princípio da verdade material, onde é dever do julgador administrativo não somente levar em conta todas as provas e fatos de que tenha conhecimento e até mesmo determinar a sua produção, trazendo-as aos autos, quando elas forem capazes de influenciar na decisão, mas, principalmente, constatar se, de fato, ocorreu o fato gerador do tributo, posto que a obrigação tributária é “*ex lege*” e de direito público, por representar a verdade fiscal do contribuinte e ser de inteira justiça.

Ao julgar o feito, a 4ª Turma de Julgamento da DRJ/SDR, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares arguidas, e julgou procedente, em parte, a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS IPI

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*DIFERENÇA ENTRE VALOR ESCRITURADO E  
DECLARADO/PAGO. DIVERGÊNCIAS.*

*Procede o lançamento de diferenças de tributo não oferecidas à tributação, obtidas a partir da própria escrituração do contribuinte.*

*LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE E  
CONSTITUCIONALIDADE.*

*As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de legalidade e constitucionalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.”*

A i. Relatora da DRJ considerou, em seu voto, os créditos que comprovadamente a interessada logrou juntar na impugnação. Entendeu, também, improcedente o lançamento incidente sobre duas parcelas referentes a parcelamentos (débitos relativos a janeiro e fevereiro/2008, nos valores de R\$30.527,74 e R\$20.000,00 – fl. 135), uma vez que o pedido de parcelamento constitui confissão de dívida. Ademais, confirmou os pagamentos alegados pelo contribuinte, realizados anteriormente à constituição do lançamento impugnado.

Assim, a partir dos valores lançados pela fiscalização, e considerando-se os pagamentos, parcelamento e créditos da não cumulatividade, que fazia jus a Recorrente, a DRJ chegou a novos valores mantidos no voto da i. Relatora, tomando-se como débitos do IPI os valores apurados pela fiscalização.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte reconheceu a procedência parcial da decisão da DRJ, apenas impugnando (i) os cálculos apurados para o mês de outubro de 2008, que, segundo alega, a Fiscalização deveria ter excluído a parcela de R\$ 42.921,38 e (ii) a aplicação da multa qualificada.

Além disso, em face de o crédito tributário exonerado pela decisão da DRJ encontrar-se acima do limite de alçada, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, houve recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Bernardo Motta Moreira

Por atender à exigência relativa à alçada, merece conhecimento o recurso de ofício. Conheço também o recurso voluntário, eis que apresentado por parte legítima e de forma tempestiva.

Conforme relatado, a Fiscalização constituiu o crédito tributário, a partir das inconsistências verificadas entre os saldos devedores de IPI informados na DIPJ, e os valores de IPI destacados nas notas fiscais de saída apresentadas pela interessada.

Entendo que não merece reparos a decisão da DRJ no que se refere à parcela exonerada do crédito tributário.

Em sua impugnação, a interessada alegou a existência de erros na apuração do IPI apurado pela Fiscalização, uma vez que não teriam sido considerados os créditos do IPI incidentes na aquisição de insumos para utilização nos produtos industrializados, os pagamentos efetuados ou parcelamento deferido.

Observe-se que o lançamento foi efetuado pelo Fisco com os dados que lhe foram disponibilizados e que caberia ao sujeito passivo apresentar os documentos requeridos pela fiscalização, dentre estes, os elementos probantes do seu direito, seja ao crédito ou relativamente aos pagamentos/parcelamentos efetuados, como determina a legislação do imposto (arts. 369 e 432 do RIPI/2002), o que não foi feito.

Por outro lado, na impugnação, a empresa apresentou a cópia do Livro Registro de Apuração do IPI e as cópias das notas fiscais relativas às aquisições das matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem, bem como as notas fiscais de devolução ou retorno de mercadorias vendidas, visando comprovar o direito aos créditos do IPI relativos às entradas em seu estabelecimento de insumos para industrialização.

Assim, considerando o disposto no art. 191 do RIPI/2002 – “nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação” – a DRF considerou os créditos a que comprovadamente a interessada logrou juntar.

Ademais, agiu corretamente a DRJ ao considerar, em seus cálculos, o processo de parcelamento (nº 10510.720627/2008-40) relativo aos débitos de janeiro e fevereiro/2008, nos valores de R\$30.527,74 e R\$20.000,00 (fl. 135) e os pagamentos a título de IPI realizados, verificados a partir da consulta aos sistemas de pagamentos SIEF, anteriores a constituição do presente lançamento.

A Fiscalização, a partir das notas fiscais de saída apresentadas pela empresa durante a ação fiscal, apurou, em alguns meses do ano-base de 2008, débitos de IPI em valores superiores aos indicados pela contribuinte, que não logrou comprovar a não ocorrência dos fatos geradores em relação aos meses em que se apresentaram tais divergências.

Todavia, em seu recurso, a interessada demonstra que, relativamente ao mês de outubro/2008, a divergência apontada pelo Fisco, no valor de R\$ 44.868,67, estaria equivocada.

Com efeito, o contribuinte demonstra, mediante planilha e notas fiscais, que a autoridade autuante considerou, no levantamento do débito, operações de simples remessa, vendas canceladas e notas fiscais devolvidas, as quais não sofrem incidência do IPI, e que, somadas, atingem o montante de R\$ 42.921,38.

Dessa forma, merece ser excluído da exigência lançada o valor de R\$ 42.921,38, referente ao mês de outubro, na forma como pleiteado pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

O outro objeto da insurgência recursal se refere à aplicação da multa qualificada. Segundo a autuação, “o interessado não apresentou o Livro Registro de Apuração do IPI, do que se induz que o imposto não foi corretamente registrado. Na declaração apresentada consta valores que praticamente correspondem à metade do efetivamente devido, o que evidencia que ele agiu de forma dolosa para impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento do fato gerador do IPI, incorrendo na hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, justificando, desse modo, a qualificação da multa para 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsão legal no art. 957 do RIR/99. No entanto, essa qualificação somente será aplicada sobre os valores que excederam aos informados na DIPJ”.

Aduz o contribuinte, no recurso, que o simples fato de a Fiscalização encontrar divergências entre as informações prestadas na DIPJ e nas Notas Fiscais de Venda fornecidas pela contribuinte e a não apresentação do Livro de Registro de Apuração do IPI não caracterizaria o dolo apontado, razão pela qual defende ser inaplicável a multa qualificada. Argumenta que o procedimento da contribuinte, em momento algum, poderia ser caracterizado como fraude, posto que não foi encontrado pela ação fiscal qualquer documento ou informação inidônea ou inábil. No entendimento da empresa, a irregularidade descrita nos autos não representaria modalidade de infração fraudulenta, mas caso de declaração inexata, para a qual o próprio art. 44 da Lei nº 9.430/96 determinaria, no seu inciso I, a aplicação da multa de 75%.

Ocorre que, na esteira do julgamento da DRJ, a conduta da contribuinte de informar em DIPJ valores devidos do imposto inferiores ao apurado segundo o destaque das notas fiscais de saída, evidencia a informação falsa com o intuito de se eximir do pagamento do tributo, e, conseqüentemente, caracterização da infração prevista no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502, de 1964.

Na forma prescrita pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem sonegação, fraude e conluio, respectivamente, a multa qualificada é aplicada na hipótese de infrações subjetivas dolosas. Esses três artigos tratam de infrações subjetivas, em que o dolo – que consiste na vontade do agente de praticar o ato (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática (dolo indireto) – é elementar do fato típico, descrito na hipótese de incidência da norma.

Para a qualificação da multa, impende seja demonstrado o dolo pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho, após se referir à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, leciona o seguinte:

*O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a uma aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentra razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte,*

*competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.*

(...)

*Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.<sup>1</sup>*

Na situação dos autos, tem-se que o fato de não confessar os débitos mediante DCTF e informar na DIPJ ao Fisco, valores de débitos inferiores ao apurado, conduz a caracterização de conduta ardilosa e portanto procedente a aplicação da multa de 150% sobre os valores que excederam àqueles que foram informados na DIPJ. Ao contrário do entendimento da contribuinte, tal comportamento caracteriza a sonegação, consistente na conduta dolosa de impedir o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador (art. 71, I, da Lei no 4.502/64). Considero que, como estamos diante de registros de informações a menor na DIPJ, existe uma conduta premeditada com a finalidade de suprimir, ocultar ou retardar o pagamento de tributo.

Dessarte, pelo conjunto de provas acostadas aos autos resta plenamente demonstrado o cabimento da qualificação da multa.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para que seja excluído do lançamento o valor de R\$ 42.921,38, referente ao mês de outubro/2008, na esteira do pleito do contribuinte aduzido em sua peça recursal.

Bernardo Motta Moreira – Relator

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.