



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10803.000086/2010-69  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-003.828 – 3ª Turma  
**Sessão de** 28 de abril de 2016  
**Matéria** MULTA QUALIFICADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMERCIAL E INDUSTRIAL LUCCHESI LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. MOTIVAÇÃO. FRAUDE COMPROVADA.

A inserção, por parte do Sujeito Passivo, de informação falsa em sua escrita fiscal, com geração de créditos fictícios ou redução do valor do débito efetivo, e a consequente diminuição, de forma consciente, do montante do IPI a recolher, caracteriza fraude que é sancionada com a aplicação da multa de ofício, no percentual qualificado de cento e cinquenta por cento (150%).

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3302-001.856, de 24 de outubro de 2012, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para afastar a qualificação da multa de ofício proporcional, conforme se verifica da sua ementa:

### *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005*

### *IPI. DECADÊNCIA. PRAZO.*

*Inexistindo pagamentos antecipados, o prazo de decadência do IPI é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

### *MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA.*

*A qualificação da multa de ofício exige a descrição específica de sua motivação.*

### *CONFISCO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ANÁLISE POR AUTORIDADE JULGADORA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Descabe à autoridade julgadora administrativa apreciar matéria relativa à constitucionalidade de lei.*

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

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2005, 01/10/2005 a 30/11/2005*

### *IMPOSTO LANÇADO E NÃO ESCRITURADO.*

*Cobra-se a diferença entre o imposto lançado nas notas fiscais de saída e o imposto registrado na escrita fiscal.*

### *GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.*

*Glosam-se os créditos do imposto escriturados nos livros fiscais e alusivos a documentos fiscais reputados como tributariamente ineficazes.*

### *GLOSA DE CRÉDITO. DEVOLUÇÃO DE VENDA INEXISTENTE.*

*Glosa-se o crédito relativo a venda não devolvida.*

*MULTA REGULAMENTAR. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.  
RECEBIMENTO E UTILIZAÇÃO.*

*Inflige-se a multa correspondente ao valor atribuído à mercadoria na nota fiscal inidônea, recebida e utilizada pela adquirente para reduzir saldos devedores do imposto.*

*Recurso Voluntário Provado em Parte*

O lançamento fiscal foi efetuado pela constatação dos seguintes fatos, que foram confirmados pelos julgadores de primeira e segunda instâncias:

- a) IPI lançado e não escriturado - diferença entre o imposto destacado nas notas fiscais e o escriturado no livro Registro de Saídas (janeiro, abril a julho e outubro de 2005);
- b) Aproveitamento de créditos indevidos referentes ao valor do imposto destacado em notas fiscais emitidas pela empresa VALFILM Centro Oeste Indústria e Comércio Ltda., sendo que o destinatário que consta dos documentos é um estabelecimento diferente, EMPLASRIO Comércio de Embalagem Ltda., CNPJ 05.943.904/000255 (junho de 2005);
- c) Aproveitamento de créditos indevidos relativos a notas fiscais não correspondentes a saídas efetivas dos produtos nestas descritas, com emissão de CETROPLAS Comércio de Embalagens - ME, CNPJ 07.179.935/000116, e REDENTOR SUDESTE DISTRIBUIDORA LTDA., CNPJ 05.648.826/000434, e sem imposto destacado em virtude de estes serem estabelecimentos comerciantes atacadistas de embalagens não optantes pela equiparação a industriais; documentos fiscais objeto de cartas de correção emitidas pela fiscalizada, mas sem a ciência dos emitentes das notas fiscais (janeiro a março e novembro de 2005);
- d) Aproveitamento de crédito indevido alusivo a nota fiscal de entrada emitida pela fiscalizada que seria relativa a devolução de produto pela empresa PLASVIPEL que, intimada, respondeu não ter devolvido o produto adquirido e ter pago integralmente por este (fevereiro de 2005).

A decisão de segunda instância, questionada pela Fazenda Nacional, por meio do Recurso Especial de divergência, admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, manteve, parcialmente, o lançamento, confirmando as infrações apontadas, mas afastou a aplicação da multa qualificada de 150%, sob o argumento de ausência de motivação e de fundamentação para a qualificação da multa, no auto de infração.

A interessada apresentou suas contrarrazões às fls. 856 a 881.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional por verificar que estão atendidos os requisitos necessários para sua admissibilidade.

A teor do relatado, a matéria que se apresenta a debate aborda a aplicação da multa de ofício isolada qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), decorrente de IPI lançado e não escriturado, e de aproveitamento indevido de créditos, resultando em diminuição expressiva do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, caracterizando, assim, o evidente intuito de fraude.

O Colegiado *a quo*, no acórdão recorrido, confirmou a prática das infrações apontadas pela autoridade fiscal, confirmou o lançamento dos tributos efetuados, mas entendeu que não estaria mencionado, no Auto de Infração, as razões para qualificação da multa. Segundo seu entendimento, a não fundamentação da qualificação da multa no auto de infração implicaria falta de motivação do ato referente à exasperação dessa penalidade. Aponta o i. Relator:

*Dessa forma, embora tenha ficado clara a intenção da Fiscalização de qualificar a multa de ofício aplicada, não houve descrição da conduta que a ensejaria na justificativa de sua imposição, razão pela qual ela, por motivos formais, não se sustenta.*

De sua parte, a Fazenda Nacional, em síntese, alega que o simples fato do termo de verificação não tecer comentários específicos aos motivos de fato e de direito que levaram a autoridade fiscal a qualificar a multa de ofício, não pode ensejar a sua exclusão, seja por vício de forma, seja por nulidade por eventual cerceamento do direito de defesa, uma vez que o próprio contexto dos fatos descritos já enuncia, de forma bastante clara, os reais fundamentos de tal qualificação e a própria autuada demonstrou haver compreendido as imputações que lhe foram feitas.

Segundo o entendimento fazendário, a prática sistemática dos atos imputados à contribuinte, e confirmados nos julgamentos de primeira e segunda instâncias administrativas, em clara violação do cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente e deliberada de quem procura e obtém determinado resultado: redução do montante a recolher do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A penalidade para sancionar essa infração, à época dos fatos, era a prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996

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

*I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)*

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

Sendo essa a previsão legal, resta-nos verificar se a conduta do Sujeito Passivo adéqua-se à infração qualificada a que alude o inciso II do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996.

No caso em apreço, é incontrovertido que o sujeito passivo praticou as seguintes infrações, já confirmadas nos julgamentos anteriores:

i - Aproveitou-se de créditos indevidos referentes ao valor do imposto destacado em notas fiscais emitidas pela empresa VALFILM Centro Oeste Indústria e Comércio Ltda., sendo que o destinatário que consta dos documentos é um estabelecimento diferente;

ii - aproveitou-se de créditos indevidos relativos a notas fiscais não correspondentes a saídas efetivas dos produtos nestas descritas;

iii - aproveitou-se de crédito indevido alusivo a nota fiscal de entrada emitida pela fiscalizada que seria relativa a devolução de produto pela empresa PLASVIPEL que, intimada, respondeu não ter devolvido o produto adquirido e ter pago integralmente por este; e

iv - escriturou no livro Registro de Saídas valores que não correspondem ao IPI destacado nas notas fiscais.

Especial destaque deve ser dado à conduta descrita no item (iv) acima. Constatata-se que o sujeito passivo fez o destaque do IPI nas notas fiscais de saída, mas escriturou no livro Registro de Saídas apenas 10% do valor do IPI devido, nos meses de janeiro, abril a julho e outubro de 2005, conforme o demonstrativo transcrita no termo de verificação fiscal. A prática foi reiterada e sistemática.

As condutas acima descritas demonstram a consciência e a vontade do agente em praticá-las, de forma deliberada e sistemática, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada. Aliás, tal circunstância, conforme já destacada, foi reconhecida pelo i. relator do julgado ora recorrido, ao consignar que:

*Além do mais, nos presentes autos, não se tratou apenas da identificação de documentos inidôneos, mas da coletânea de vários indícios e provas de que as operações não ocorreram ou de que, pelo menos, não ocorreram da forma descrita nas notas fiscais, o que é suficiente à glosa de créditos.*

*Note-se que é muito comum em casos como o dos presentes autos a apresentação da alegação de ser o contribuinte uma “vítima de boa-fé”.*

*Entretanto, é comum também que as várias circunstâncias que envolvem as operações simplesmente não apresentem coerência mútua. Quer dizer, a nota fiscal apresenta impropriedades, traz informações inverídicas sobre o frete, os pagamentos não são realizados como indicados, as empresas transportadoras ou os veículos não existem de fato etc.*

*Não se trata apenas de uma ou de outra divergência, mas de divergências sistemáticas, que afastam a possibilidade de se tratar de erro formal.*

*De fato, seria até possível que certas operações houvessem ocorrido, mas não da forma registrada nas notas fiscais e na contabilidade.*

*Nesses casos, o uso de notas fiscais inidôneas - assim consideradas por não corresponderem àquelas saídas nelas indicadas - não servem de prova a operações que ocorreram de forma diversa das nelas indicadas.*

[...]

*Tratando-se de notas fiscais que contêm dados inexatos, relativos a operações que não foram demonstradas a contento, inexiste possibilidade de aproveitamento de crédito” Destaques acrescidos.*

Da análise das provas acostadas aos autos pode-se concluir, sem espaço para dúvidas, que a conduta do sujeito passivo, de forma sistemática e intencional, tinha um claro intuito, o de reduzir o montante do IPI devido, em prejuízo da Fazenda Nacional. A **característica sistemática** e a **duração considerável da prática** demonstrou, inequivocamente, a intenção do agente em fraudar<sup>1</sup> a Administração Tributária e evitar o adimplemento das prestações pecuniárias nos prazos legais de vencimento.

As evidências do mal feito são gritantes, a ponto de permitir a qualquer pessoa, medianamente informada, identificar essas condutas do sujeito passivo como fraude. Não precisa de conhecimento técnico/jurídico, é intuitivo, tamanha a magnitude do dolo, da vontade consciente de burlar a fiscalização, de obter vantagem indevida consistente na diminuição ilícita de tributos.

Ora, as provas acostadas aos autos não deixam margem à dúvida de que essas condutas não possuem o mesmo grau de reprovabilidade daquelas em que o sujeito passivo, sem utilização de ardil ou meios fraudulentos, deixa de pagar o imposto devido. Assim, por consequência lógica, a penalidade aplicada, não pode ser igual. Assim, ao infligir a multa no percentual exasperado de 150% para sancionar tais condutas, e indicar o art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996, que traz a multa básica (75%) e a exasperada (150%), justamente, para os casos de infração qualificada, não há como deixar de reconhecer que a acusação fiscal, de forma indireta, evidenciou que a imputação, indubitavelmente, era a de infração qualificada, pois só essa, como visto, é que traz o percentual exasperado.

<sup>1</sup> Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Em outro giro, não se alegue que seria imprescindível ter havido a explicitação de que as fraudes cometidas pela autuada qualificava a multa, pois tal definição, vem expressa na legislação do IPI<sup>2</sup>. Tanto na Lei Básica quanto no regulamento desse imposto.

A meu sentir, não parece razoável admitir que pessoas "expertas" em engendrar planos sofisticados para fraudar o Fisco, não tinhama conhecimentos das penalidades a que estavam sujeitas, mesmo depois da acusação fiscal detalhar as condutas, e apontar a penalidade aplicável, com a respectiva capitulação legal.

De todo o exposto, não se pode concordar com o argumento utilizado pelo i. Relator do acórdão *a quo*, de que não houve descrição da conduta que a ensejaria na justificativa da imposição da multa qualificada, apesar de reconhecer a prática das infrações imputadas.

Por derradeiro, não se pode olvidar que o Decreto nº 70.235/72 impõe, para o lançamento, a descrição dos fatos e enquadramento legal correspondente, o que foi atendido. No presente caso, houve perfeita descrição da conduta perpetrada pela contribuinte, o que, por si só, seria suficiente para se depreender qual a conduta de natureza fraudulenta praticada.

Entendo que o simples fato de o termo de verificação não tecer comentários específicos sobre a qualificação da multa, não pode ensejar a sua exclusão, seja por vício de forma, seja por nulidade por eventual cerceamento do direito de defesa, uma vez que o farto detalhamento das condutas fraudulentas imputadas ao sujeito passivo, a capitulação correta da penalidade e o percentual exasperado desta, já enuncia, de forma bastante clara, os reais fundamentos de tal qualificação e a próprio contribuinte demonstrou compreender as imputações que lhe eram feitas.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo o percentual da multa de ofício qualificada para 150% (cento e cinquenta por cento).

---

<sup>2</sup> Lei 4,502/1964

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo.(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966).

---

.....  
§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

Henrique Pinheiro Torres

CÓPIA