



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

Processo n° 10865.722876/2013-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.146 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria AI/IPI-TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO
Recorrente EVER ELETRIC APPLIANCES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2010, 2011

IPI. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

O IPI é regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos. Assim, os créditos e débitos apurados por um deles não se comunicam indistintamente com outros, havendo regras e condições para o aproveitamento de créditos de um estabelecimento por outro.

MULTA. DUPLICAÇÃO. REQUISITO. CONFIGURAÇÃO DE DOLO.

Para a duplicação da multa de ofício em relação ao IPI, é necessária a configuração, na autuação, do intuito doloso ensejador de uma das situações descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para afastar multa fixada em 150%, reduzindo-a ao patamar de 75%, diante da ausência de comprovação, na autuação, da ocorrência de uma das situações referidas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl. Ausente o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente Substituto.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente substituto), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros e Fenelon Moscoso de Almeida (suplente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 2 a 33¹, com ciência à empresa em 04/12/2012 (fl. 4), para exigência de **imposto sobre produtos industrializados (IPI)**, no valor original de R\$ 19.612.863,24, acrescido de juros de mora e de multa de ofício (respectivamente, R\$ 5.030.797,72 e R\$ 17.566.738,66), de multa exigida isoladamente (R\$ 8.697.615,68) e de "multa regulamentar" por irregularidade em arquivos digitais (R\$ 3.263,63), por saída do estabelecimento sem lançamento de IPI (de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, com multa de 75%), por falta de declaração/recolhimento do IPI escriturado (de julho de 2010 a agosto de 2011, com multa de 150%), e por créditos indevidos (de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, com multa de 75%).

No Relatório Fiscal de fls. 34 a 39, narra a fiscalização que: (a) os procedimentos fiscais tiveram por base informações e arquivos digitais fornecidos pelo sujeito passivo, abrangendo os anos de 2010 e 2011; (b) em várias notas fiscais de saída (NFe), o campo relativo ao código NCM está "zerado" ou "em branco", impossibilitando a verificação da alíquota do IPI correspondente ao produto; (c) no Livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI), o contribuinte lança créditos da filial Itajaí, que seria cabível apenas para estabelecimentos fabricantes de bebidas (e não para fabricantes/montadoras de veículo, como a recorrente); (d) há saldos devedores de IPI no RAIPI que não constam das DCTF entregues e não foram recolhidos; e (e) são anexadas à autuação as planilhas/tabelas com os demonstrativos individualizados por infração.

A empresa apresenta **Impugnação** em 02/01/2014 (fls. 84 a 100), argumentando, em síntese, que: (a) a autuação deriva de fiscalização destinada somente a avaliar a substância dos créditos apropriados e a consistência dos registros dos débitos, estando maculada por vício formal (de motivação), o que a torna nula, além de não descrever precisamente o fato tributável, o que a torna insubsistente, havendo ainda violação ao contraditório, à ampla defesa e à moralidade administrativa; (b) há equívoco na quantificação da autuação, pois à soma dos débitos por vendas são acrescidos os créditos considerados indevidos, depois subtraindo o próprio valor dos débitos por vendas; (c) a duplicidade de exigência e a imprecisão na autuação ficam ainda mais evidentes na planilha "Demonstrativo da Apuração - Imposto sobre Produtos Industrializados", cujo saldo final diverge do relatório final da autuação; (d) na prática, o débito do imposto foi indevidamente lançado, sendo a única divergência referente ao crédito da transferência de produtos da filial de Santa Catarina (importadora de partes, peças e veículos) para a de São Paulo (estabelecimento autuado, que recebe os veículos montados/adaptados); (e) o crédito é legítimo e não pode ser desconsiderado, devendo eventual descumprimento de procedimentos para o registro dos créditos ser objeto de autuação específica; (f) o estabelecimento de Santa Catarina é tributado na saída dos produtos, e, pelo imperativo da não-cumulatividade, o estabelecimento de São Paulo (autuado) faz jus ao crédito do imposto; (g) é certo que o RAIPI não seguiu o rumo esperado pela fiscalização, mas eventual equívoco quanto à formalidade da escrituração não está em discussão nestes autos, e a empresa faz jus ao crédito, sendo sua negativa uma afronta

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

ao princípio constitucional da não cumulatividade; (h) as notas fiscais de transferência estão todas disponíveis de modo a comprovar a existência do saldo credor; (i) ainda que se pudesse impor restrições ao reconhecimento do crédito referente a transferências, a previsão do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 reforça a conclusão de que não existe falta de pagamento de imposto, havendo a possibilidade de compensação; (j) na eventualidade de manutenção da autuação, a multa de ofício e a multa isolada configuram dupla penalidade pelo mesmo fato (*bis in idem*), sendo despropositada a cobrança mais gravosa exatamente nos casos em que o contribuinte atuou mais proximamente do desejado pelo fisco (confessando o débito, apesar de não recolhê-lo); e (k) há erro de digitação no mês de maio de 2011 (R\$ 2.549.537,83 ao invés de R\$ 2.459.537,83), ocasionado um acréscimo indevido na autuação de R\$ 90.000,00.

A DRJ converte o julgamento em **diligência** em 17/04/2014, (fls. 17276 a 17278) para que a unidade fiscalizadora juntasse ao processo os arquivos demonstrativos de somatórios individuais, de modo a permitir a verificação do erro de digitação referido na impugnação. Em resposta (fl. 17465), a unidade local reconhece que o valor correto a ser lançado para o mês de maio de 2011 seria R\$ 2.459.537,83 (e não R\$ 2.549.537,83), cientificando-se a empresa do resultado (fl. 17471).

Em 16/10/2014 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 17473 a 17481), no qual se decide unanimemente pela parcial procedência da impugnação, exclusivamente no que se refere aos R\$ 90.000,00 decorrentes do erro de digitação constante da autuação (e juros/multas decorrentes). Nos demais tópicos, conclui a DRJ que: (a) o auto de infração não contém vício de motivação, sendo a exigência detalhada no relatório fiscal, com todos os elementos exigidos normativamente e propiciando o contraditório e a defesa, pela autuada; (b) o IPI é regido pelo princípio da autonomia entre estabelecimentos o que implica a impossibilidade de comunicação entre créditos e débitos, como deseja a empresa, tendo sido o enquadramento para a transferência exclusivo para o ramo de bebidas; (c) eventual compensação entre créditos e débitos de distintos estabelecimentos deve observar procedimento específico; (d) a multa agravada (de 150%) foi aplicada sobre os casos em que o IPI foi escriturado, mas não confessado em DCTF nem recolhido, enquanto que a multa de ofício (de 75%) foi aplicada sobre créditos do IPI não lançado e decorrentes de glosas, não havendo confusão entre as multas aplicadas; e (e) o agravamento da multa para 150%, estão presentes os elementos caracterizadores da fraude a que se refere o art. 72 da Lei nº 4.502/1964, pois a autuada, mesmo em relação aos valores de IPI que sabia devidos (pelo próprio registro no RAUPI), deixou de confessá-los em DCTF (sendo a escrituração procedimento diferente da confissão em DCTF).

Cientificada do acórdão da DRJ em 18/11/2014 (cf. Termo de fl. 17489), a empresa apresenta **Recurso Voluntário** em 03/12/2014 (fls. 17491 a 17515), reiterando, preliminarmente, que houve falta de explicação sobre a metodologia utilizada na autuação, e que não há provas quanto a dolo, fraude ou simulação. No mérito, afirma que: (a) a operação realizada pela recorrente foi com recolhimento do IPI-importação, efetuado pelo estabelecimento importador, em Santa Catarina, e posteriormente transferido a seu estabelecimento, em Leme-SP, e os créditos glosados foram referentes a essa operação, não sendo difícil concluir que o resultado final dos registros fiscais era de que a recorrente tinha saldo credor de IPI no estabelecimento de Itajaí/SC e saldo devedor no estabelecimento de Leme/SP, que foi amortizado a partir de 2010, sendo tal amortização permitida, pois em momento alguma a legislação proíbe a transferência de créditos, sendo a compensação permitida pelo art. 11 da Lei nº 9.779/1999, transcrevendo excerto de julgamento no processo administrativo nº 1389.001115/2006-12 (*sic*); (b) a decisão da DRJ mitiga o princípio da não

cumulatividade, e que o tributo não deixou de ser recolhido, havendo mero erro de forma, sem prejuízo ao Erário; (c) o afastamento da terceira infração imputada pelo fisco na autuação ocasiona, sucessivamente, o afastamento da segunda; e (d) em relação à primeira infração atribuída na autuação, sobre o erro de preenchimento (falta de indicação do código NCM), que a nota fiscal foi emitida regularmente, ocorrendo o comportamento positivo necessário para instrumentalizar a arrecadação do tributo, agregando julgado do STJ sobre o tema. No mais, reitera a argumentação de que há *bis in idem* na cumulação da multa isolada com a multa de ofício, que possuem o mesmo fundamento legal (art. 80 da Lei nº 4.502/1964), citando jurisprudência administrativa relacionada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente alega que houve falta de explicação sobre a metodologia utilizada na autuação e que não há provas quanto a dolo, fraude ou simulação.

Sobre a primeira alegação, é de se acordar com o julgador de piso que a autuação atende os requisitos normativos para a lavratura, entre os quais a detalhada descrição dos fatos e do enquadramento legal, com clara motivação. Não se vê a dificuldade metodológica apontada pela recorrente, que, como provam as próprias peças recursais, entendeu perfeitamente as condutas que lhe são imputadas, e delas se defendeu.

No que se refere à alegação de ausência de comprovação de dolo, esclarecemos que não a vemos como questão preliminar, eventualmente ensejadora de nulidade na autuação. Isso porque afeta especificamente determinado tema (agravamento de multa), mas não a incidência de tributos e encargos devidos. Assim, trataremos do tema ao final deste voto, em conjunto com as questões de mérito.

No mérito, não há controvérsia fática no presente processo. Fisco e recorrente demonstram plena consciência sobre qual a operação que de fato ocorreu, com remessa entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, a primeira delas tendo recolhido IPI-importação, e a segunda (a recorrente) tendo amortizado débitos de IPI com os créditos decorrentes da primeira operação.

A autuação trata da inexistência de fundamento legal/normativo para tal compensação/amortização. E destaca que o fundamento alegado pela recorrente foi a Instrução Normativa nº 87/1989, que trata exclusivamente de estabelecimentos fabricantes de bebidas (e não fabricantes/montadores de veículo, como a recorrente).

Em suas peças de defesa, a recorrente não insiste no fundamento específico e equivocadamente alegado à época, mas em outros fundamentos, mais genéricos, como a simples possibilidade de compensação, o princípio constitucional da não cumulatividade, e a

inexistência de vedação expressa. Agrega ainda em seu favor o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e precedente administrativo.

Ocorre que o IPI é tributo no qual impera a autonomia dos estabelecimentos, e a regra estabelecida na Instrução Normativa nº 87/1989, para fabricantes de bebidas, é uma das raras mitigações normativamente admitidas. Como destacou o julgador de piso, a própria legislação citada na impugnação (IN RFB nº 900/2008 e IN RFB nº 1300/2012) apresenta restrições à utilização dos créditos (transcrevendo o art. 21), sequer suscitadas pela defesa. Assim, não há que se falar que inexistem restrições/vedações ao aproveitamento de tais créditos.

Em sede de recurso voluntário não se afasta tal argumento externado no julgamento de piso, partindo-se para demanda mais abstrata, calcada no princípio constitucional da não cumulatividade, e no art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

A não cumulatividade constitucionalmente prevista não é absoluta e incondicional como quer crer a recorrente, sendo disciplinada nas leis e demais normas que regem o IPI. E negar vigência a tais regras sob eventual fundamento de inconstitucionalidade não está no âmbito de competência deste CARF, por força da Súmula nº 2 do tribunal administrativo. Assim, as leis que regem a matéria devem ser tidas como constitucionais no julgamento do presente processo, não podendo a menção a princípio constitucional operar de modo a afastar lei vigente.

Em relação ao art. 11 da Lei nº 9.779/1999, cabe mencionar que também não concede incondicionalmente o direito a transferência de crédito entre distintos estabelecimentos, mas somente o direito a aproveitar saldo credor de IPI para compensação, observado o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996 e as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal (do Brasil). E não se diga que se houvesse sido adotado tal procedimento existiria indubitavelmente o crédito, ou que não houve prejuízo ao Erário, e que tudo é uma mera questão de erro na forma, porque se está a tratar de operações que demandariam, em sua individualidade, nova análise para comprovação do direito creditório, em se tratando de IPI-importação, observada a legislação de regência.

O julgado administrativo apresentado, por sua vez, com número de processo incompleto (nº 1389.001115/2006-12, o que dificultou o acesso à íntegra do julgamento), trata de precedente que não vinculado o julgamento por este colegiado. Ademais, a simples leitura dos excertos transcritos já serve para concluir que se está a tratar de situação diversa da aqui analisada (o próprio voto menciona que se o período não fosse entre a publicação das Leis nº 9.779/1999 e nº 10.637/2002 o entendimento seria diferente). E, recorde-se, no presente processo se analisam os anos de 2010 e 2011.

Assim, não assiste razão à recorrente no que se refere à indevida transferência de créditos, devendo ser mantido o lançamento nesse aspecto. Não há, por consequência, que se falar em afastamento de infração diversa, sucessivamente, como demanda a recorrente.

Em relação ao alegado "erro de preenchimento", há que se salientar que a ausência de preenchimento (ou o preenchimento somente com dígito zero) do campo relativo ao código NCM do produto está longe de ser mera incorreção que não afeta o tratamento tributário. Ao contrário do que defende a recorrente, de que a simples emissão de nota fiscal já atende ao "necessário para instrumentalizar a arrecadação do tributo", há que se recordar que a alíquota do IPI (um dos elementos quantificadores do tributo) é sempre determinada mediante

a prévia classificação da mercadoria na NCM, identificando-se a correspondência na TIPI (Tabela de Incidência do IPI).

E, novamente, o julgado (do STJ) colacionado é inadequado, pois trata de "simples falha no preenchimento... que não acarrete prejuízo ao erário". Não se está aqui, como exposto, a discutir simples falha, mas diversas ausências de inserção do código NCM do produto, necessário a quantificar e permitir que o fisco verifique a escorreição da quantificação do IPI.

Portanto, também no que se refere a tal infração (ausência de NCM ou NCM preenchida com zero) deve ser mantido o lançamento.

Sobre a alegada existência de *bis in idem*, na cumulação da multa isolada com a multa de ofício, que possuem, segundo a recorrente, o mesmo fundamento legal (art. 80 da Lei nº 4.502/1964), cabe destacar que a referida lei, em seu artigo 80, dispõe:

*"Art. 80. **A falta de lançamento** do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal **ou a falta de recolhimento do imposto lançado** sujeitará o contribuinte à **multa de ofício de 75%** (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

*I - juntamente **com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido**; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - **isoladamente** nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)"*

E a autuação distingue as duas situações, indicando sobre quais situações se está a aplicar cada multa, como destaca a DRJ (fl. 17479):

*"A peça impugnatória parece estar confundindo dois fatos e duas bases de cálculo distintas nas alegações acima. Enquanto a **multa agravada, no percentual de 150%, foi aplicada sobre os casos em que o IPI foi escriturado, mas não confessado em DCTF, nem recolhido**; a **multa de ofício (de 75%), por outro lado, foi aplicada sobre créditos de IPI não lançado e decorrentes de crédito glosado**, conforme consta perfeitamente diferenciado no AI (fl. 22). Mesmo que se tratem de, em alguns casos, mesmos períodos de apuração, correspondem a parcelas diferentes e complementares do imposto, razão pela qual não há que se confundir as multas aplicadas." (grifo nosso)*

Assim, não existe *bis in idem*, mas penalidades diferentes aplicadas a situações distintas. Ademais, o artigo 80 da lei de regência distingue claramente, em seu texto, o âmbito de aplicação das penalidades.

Portanto, não merece prosperar a argumentação da recorrente, visto que as condutas são diversas, assim como as bases a serem tomadas em conta (considerando ou não os créditos).

Por fim, é de se retomar a discussão sobre a alegação de ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação, nos autos.

Em análise da autuação, e do seu Relatório Fiscal, a única justificativa para o agravamento da multa se encontra à fl. 38:

4.3 Em face do exposto no item 3.3, em pesquisas nos sistemas da Receita Federal constatou-se a não declaração em DCTF e o não pagamento dos SalDOS Devedores escriturados/lançados nos Livros de Registro de Apuração do IPI ref. a 2010/2011, valores esses a seguir demonstrados, e devidamente lançados através da Reconstituição de Escrita efetuada nesta autuação, com a multa qualificada, de acordo com o disposto no artigo artigo 80, parágrafo 6º da Lei nº 4.502/64 com redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/2007, gerando a devida Representação Fiscal Para Fins Penais.

Assim dispõe o § 6º do artigo 80 da Lei nº 4.502/1964:

*"§ 6º O percentual de multa a que se refere o **caput** deste artigo, **independentemente de outras penalidades** administrativas ou criminais cabíveis, **será**: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

*II - **duplicado**, ocorrendo **reincidência específica** ou mais de uma circunstância agravante **e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei**. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)" (grifo nosso)*

Sequer se insinua, na autuação, qual seria a conduta específica do § 6º do artigo 80 que estaria ensejando a qualificação. Veja-se que a multa será duplicada no caso de reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante, e nos casos previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio).

O artigo 71 trata de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. O artigo 72, por seu turno, trata de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador (ou excluir ou modificar suas características essenciais). E o artigo 73, por fim, trata de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Veja-se que tanto no artigo 71 quanto no artigo 72 há dois elementos relevantes: (a) um antecedente - **elemento volitivo** -, e um consequente - o **resultado buscado** com a ação ou omissão.

Em relação ao elemento volitivo, é de se destacar que não basta simplesmente haver recolhimento a menor, ou omissão de receita. É preciso que se vincule isso a uma "vontade", a uma intenção.

A conduta imputada para o agravamento é a não declaração em DCTF, e a fundamentação foi genérica (§ 6º do artigo 80 da Lei nº 4.502/1964). Quem realizou o trabalho de enquadramento específico não foi o autuante, mas sim o julgador de piso (fl. 17480):

"Pelo texto legal, a caracterização da hipótese de sonegação dá-se pelo impedimento ou retardamento doloso do conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou simplesmente de suas características essenciais.

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária.

Para o caso concreto, entendo existentes os elementos caracterizadores de fraude, uma vez que a impugnante, mesmo em relação aos valores do IPI que sabe devidos (pelo próprio registro desses valores no RAUPI), deixa de confessá-los na DCTF, instrumento instituído para a realização da cobrança de débitos de forma automática pela RFB. O procedimento repetitivo reforça o caráter voluntário e consciente em obter como resultado retardar ou evitar a cobrança de débitos que sabe devidos.

É necessário salientar que, embora a impugnante declare em sua peça que tais débitos foram confessados, a confissão de dívida é diferente da escrituração, e não ocorreu uma vez que as DCTF, como já dito, foram declaradas com os respectivos saldos devedores zerados." (grifo nosso)

Assim, nesta etapa do contencioso está a recorrente já a se defender da capitulação entendida pela DRJ, e não da genérica, imputada na autuação.

Percebe-se, então, que não restou devidamente configurada e individualizada a circunstância ensejadora da duplicação da multa, na autuação, e que o argumento utilizado pela DRJ de que o procedimento repetitivo reforçaria o caráter voluntário e consciente (dolo), ausente na autuação, não tem o condão de, por si só, enquadrar a situação no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Ausente a configuração específica de circunstância ensejadora da duplicação do percentual da multa, esta deve ser mantida no patamar de 75%.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para afastar multa fixada em 150%, reduzindo-a ao patamar de 75%, diante da ausência de comprovação, na autuação, da ocorrência de uma das situações referidas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Rosaldo Trevisan

Processo nº 10865.722876/2013-17
Acórdão n.º **3401-003.146**

S3-C4T1
Fl. 17.523

CÓPIA