



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.005544/2007-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.384 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente F MARINE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

MATÉRIAS DE CUNHO CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO.

É defeso ao julgador administrativo conhecer de matérias, arguições e alegações que envolvam matérias de cunho constitucional. Inteligência da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2005, 2006

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, correta a exigência do IPI em face da decorrência e irrefutável relação de causa e efeito do procedimento e dos fatos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer dos argumentos sobre matérias de cunho constitucional; ii) no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário unicamente para afastar os lançamentos do ano-calendário de 2006 pertinentes à infração nº 001 - omissão de receitas - depósitos bancários de origem não comprovada, mantendo os de 2005 e, integralmente, os relativos à infração nº 002 - classificação

fiscal e alíquota de produtos industrializados pela recorrente em ambos os períodos; e, iii) cancelar a qualificação da multa em 150% relativamente aos lançamentos mantidos. Neste tema, votaram pelas conclusões os Conselheiros Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada em face de decisão exarada pela 8ª Turma da DRJ/RPO em sessão de 27 de agosto de 2013 (fls. 1833/1853)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquele Colegiado de 1º Piso, relativamente aos lançamentos de IPI, reflexos de IRPJ, e de IPI – erro na classificação fiscal e alíquota do produto industrializado -, conforme AI (fls. 570/579):

001 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL
IPI NAO RECOLHIDO

Recomposição do Livro Livro Apuração de IPI do contribuinte, onde foi incluído a Receita Omitida e IPI calculado a menor. Tudo conforme Termo de Fiscalização e Encerramento de Ação Fiscal, e seus anexos, que são parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Nos seguintes valores:

IMPOSTO	Cód.Receita-DARF 2945	Valor
		1.750.922,45
JUROS DE MORA (calculados até 30/11/2007)		Valor 372.409,43
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 2.626.383,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total 4.749.715,50

As infrações foram assim descritas:

° omissão de receitas, nos anos de 2005 e 2006, caracterizada por depósitos bancários junto a instituições financeiras, não contabilizados e de origem não comprovada, conforme descrito no termo de verificação fiscal (Arts. 23, inciso II, 32, inciso II, 109, 110, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 114, 117, 118, inciso II, 172, 182, 183, inciso IV, 185, inciso III e 423, caput e § 2º do Decreto nº 2.637/98 (RIP198). Arts. 24, inciso II, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, 130, 131, inciso II, 191, 199, 200, inciso IV, 202, inciso III, do Decreto nº 4.544/02.

° erro na classificação fiscal e alíquota do produto industrializado pela empresa. O termo de constatação fiscal esclareceu que o contribuinte adotou a classificação fiscal 8906.90.00 a alíquota de 5%, sendo a classificação correta 8903.99.00 a alíquota de 10%, pelo fato de a empresa fabricar casco para embarcações de lazer ou

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

esporte (Arts. 2º, 3º, 4º, inciso I, 8º, 23, inciso II, 32, inciso II, 109, 110, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 114 e parágrafo único, 117, 118, inciso II, 172, 182, 183, inciso IV, 185, inciso III do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98). Arts. 2º, 3º, 4º, inciso I, 8º, 24, inciso II, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, 130, 131, inciso II, 191, 199, 200, inciso IV, 202, inciso III, do Decreto nº 4.544/02.

DA ACUSAÇÃO FISCAL EM RELAÇÃO A ESTAS INFRAÇÕES

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (TVEAF – fls. 582/597, esta foi, resumidamente, a linha acusatória assumida pelo Fisco em relação às infrações de IPI:

*“Da conferência do total de contratos de câmbio, com o total de receitas de exportação registradas no período, damos por certo as operações registradas como exportação. Assim sendo estamos excluindo da intimação fiscal, os contratos de câmbio para comprovação da origem dos recursos movimentados em conta-corrente da empresa. Dessa forma, a falta de comprovação da origem de recursos financeiros, será considerada como Omissão de Receitas no **Mercado Interno** sendo base de cálculo para IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI, conforme demonstrativo abaixo. Abaixo demonstramos a Receita Omitida e base de cálculo dos Trib Contribuições:*

(...)

Para recomposição do Livro Registro Apuração do IPI, foi oportunizado ao contribuinte, apresentar todas as notas fiscais de entrada e saídas, inclusive aquelas faltantes na escrita fiscal, para fazer jus inclusive aos créditos de IPI a que tivesse direito. Fls.951. Porém não houve manifestação.

(...)

Em 30/10/2007 o contribuinte responde, fls.948:

“... o único produto fabricado é Casco para embarcação para motor fora de borda (out-board);

classificado na TIPI sob numero 8906.90.00;

alíquota de IPI utilizada é de 5% (cinco por cento)...”.

Apresentou seu entendimento quanto à classificação fiscal, como sendo, 8906.90.00, cuja alíquota na TIPI é de 5%.

*Com relação ao produto fabricado — casco de embarcações entendemos que a correta classificação fiscal é a 8903.99.00, **cuja alíquota de IPI é 10%.***

O texto da Nota 1 do Capítulo 89 justamente quando aplicado ao seu produto, leva à posição 8903, e não à posição 8906.

Isto porque não há dúvida de que a empresa fabrica casco para embarcações de recreio ou de esporte.

Também não havendo dúvida de que não fabrica casco para as embarcações das outras posições do capítulo 89, a saber:

posição 8901 (transatlânticos, etc);

posição 8904 (barcos-faróis, etc);

posição 8906 (outras, incluindo navios de guerra);

posição 8907 (bóias de sinalização, etc);

posição 8908 (embarcações para demolição).

Ora, a Nota 1 do Capítulo 89 diz: "As embarcações incompletas ou por acabar e os cascos de embarcações, mesmo desmontados ou por montar, bem como as embarcações completas, desmontadas ou por montar, classificam-se, em caso de dúvida sobre a natureza das embarcações a que dizem respeito, na posição 89.06".

Assim, uma vez que não há dúvida quanto à natureza recreativa ou esportiva dos cascos fabricados, quando confrontados com as descrições das outras posições mencionadas, então a classificação é a da posição 8903. Nesta posição, a subposição 8903.99.00 ("outras") é a aplicável, visto que a subposição 8903.92.00 excetua os barcos com motor fora-de-popa (e seus cascos, de acordo com a Nota 1).

Anexamos cópia de notas fiscais de entrada: e de saída, do contribuinte. Fls.961 a 1029. Notamos aqui, que o contribuinte compra em grande quantidade acessórios para os barcos de sua fabricação. Então é incorreto afirmar que ele fabrica e vende somente: cascos para embarcação. O contribuinte já foi autuado anteriormente por classificar seus produtos como sendo 8906.90.00, cuja alíquota na TIPI é de 5%. PAF 10909.003793/2005-61.

No período de fiscalização, não foi encontrado nenhuma nota fiscal de saída, com produtos que pudessem ter, mesmo que remotamente, outro entendimento da classificação fiscal 8903.99.00".

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte acostou impugnação (fls. 599/632) com os seguintes argumentos (os destaques foram reproduzidos conforme constam do original):

1. não há razoabilidade entre o conteúdo das provas colhidas e a conclusão obtida a partir delas;
2. atrita com o axioma da Justiça Fiscal, alicerçado nos princípios da estrita legalidade (CRFB/88, art. 150, 1), tipicidade cerrada (CTN, art. 97), segurança jurídica, capacidade contributiva (CRFB/88, art. 145, § 1º) e não-confisco (CRFB/88, art. 150, IV), a pretensão do Fisco de presumir que as receitas financeiras de origem não comprovadas, "indistintamente", configuram operações tributáveis pelo IPI; as receitas financeiras de origem não comprovadas, presumidamente, quando muito, apenas podem ser tomadas como base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, cujo núcleo material das respectivas hipóteses de incidências deita-se na renda, lucro ou faturamento auferidos, independentemente do tipo/origem de operação mercantil, mas não para fins da aferição da base imponible do IPI que, ao contrário, até mesmo do ICMS, ocorre em ciclo único, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do fabricante, onde ela sofre o processo de industrialização. O

lançamento não merece guarida, vez que baseado em riqueza unilateralmente presumida e base de cálculo estranha ao imposto em questão;

3. a recorrente não incorreu na prática tipificada como “omissão de receita”, mas em simples declaração inexata de rendimentos, já que procedeu a escrituração de sua receita tributável no livro de registros de saídas;
4. o IPI tem como fato gerador a saída das mercadorias do estabelecimento. A base de cálculo, portanto, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria e não a receita.
5. o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador, não podendo encontrar esteio exclusivamente em prova indiciária (presumida);
6. a presunção legal relativa à omissão de receita presta-se à tributação pelo IRPJ e reflexos, mas não para fins de base impositiva de IPI;
7. o arbitramento do valor tributável, nos moldes efetuados pela autoridade fiscal, desafia a regra específica plasmada no artigo 138 do Decreto nº 4.544/02;
8. impossível a classificação fiscal do produto industrializado pela contribuinte-autuada, requerida pelo Fisco, na posição 8903, como equivocadamente procedeu o Auditor-Fiscal. A uma, porque um casco de fibra de vidro para motor fora-de-borda, juridicamente, não é considerado uma embarcação, configurando apenas um membro navis. A duas, porque segundo se denota através de fotos anexas e do lídimo teor do Ofício nº 57/04 (do. 05), expedido pela Gerência Regional da Fazenda do Estado de Santa Catarina, os cascos fabricados pela autuada se prestam tanto a fins utilitários (policiamento costeiro, busca e salvamento, ambulância, pesquisas e etc.), quanto para esporte e lazer, a depender da efetiva utilização dada pelos adquirentes. A três, porque a efetiva utilização dada ao casco pelo adquirente-consumidor que, em regra, os adquire de uma terceira pessoa, que se dedica à exploração do comércio varejista de produtos náuticos, foge ao controle da atividade mercantil da RECORRENTE, inviabilizando, por conseguinte, a generalizada classificação fiscal de tal produto na posição 8903 da TIPI (subposição 8903.99.00). E, a quatro, porque existindo norma específica que leva em consideração a singularidade do(s) produto(s) industrializado(s) pela empresa-recorrente (cascos de embarcações), a posição 89.06, a que se reporta a Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, é a classificação fiscal que haverá de prevalecer, segundo a diretriz disposta no item 3, letra "a", das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado;
9. o Fisco não fez prova concreta, real, inabalável, capaz de afastar a dúvida acerca da natureza dos cascos fabricados pela empresa-autuada, ao ponto de justificar a subsunção do produto fabricado à pretensa classificação fiscal na posição 8903.99.00; em relação ao caso em apreço;
10. não há se falar em manifesto intuito de fraude, porquanto, a controvérsia jurídica que resultou na constituição do crédito tributário de IPI reside, fundamentalmente, na interpretação e classificação fiscal do produto industrializado pela empresa-autuada na TIPI. Portanto, residindo a controvérsia jurídica que resultou na constituição do crédito tributário de IPI, fundamentalmente, na interpretação e classificação fiscal do produto industrializado pela empresa-autuada na TIPI, impertinente se revela o enquadramento de tal fato como uma

“infração qualificada”, impregnando de ilegalidade, por conseguinte, a aplicação da multa no oneroso patamar de 150% (cento e cinquenta por cento).

DA DECISÃO RECORRIDA

Apreciando a lide (fls. 1833/1853), a 8ª Turma da DRJ/RPO assentou (os destaques são do original):

- a) o Fisco apontou erro na classificação fiscal e alíquota do produto industrializado pela empresa em questão, esclarecendo que o contribuinte adotou a classificação fiscal 8906.90.00 a alíquota de 5%, sendo a classificação correta 8903.99.00 a alíquota de 10%, pelo fato de fabricar “casco para embarcações de lazer ou esporte”;
- b) a autuada alegou em sua impugnação que, fiel à característica *sui generis* dos produtos que industrializa - ***cascos de embarcação para motor fora-de-borda (“tipo outboard”)***, com variação única e exclusiva do modelo e tamanho, é que entende que a correta classificação fiscal do(s) produto(s) que industrializa (Código NCM) é a constante na posição 8906, subposição **8906.90.00**. Tal classificação encontraria abrigo na **Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI** que dispõe, *in verbis*: “As ***embarcações incompletas ou por acabar e os cascos de embarcação, mesmo desmontados ou por montar, bem como as embarcações completas, embarcações a que dizem respeito, na posição 89.06***”;
- c) acrescentou que, enquanto simples parte de um todo composto (embarcação), os cascos fabricados pela empresa não propiciam a aferição da natureza jurídica específica das embarcações que irão se formar, haja vista que na qualidade de uma “***res conexa***”, ou seja, um todo composto de várias partes e diversos acessórios, somente após a instalação e montagem do equipamento propulsor e auxiliar, instrumentos de navegação, instrumentos de elevação e de movimentação e demais acessórios (normalmente efetuada pelos estabelecimentos revendedores de produtos náuticos mediante encomenda do adquirente), é que se torna possível a aferição da natureza específica da embarcação. E que, os “cascos” fabricados pela empresa são utilizados aos mais variados fins, tanto que são adaptáveis, exemplificativamente, para servir como embarcações voltadas à Busca e Salvamento (barcos salva-vidas), Ambulância (denominada “ambulancha”), Fiscalização e Policiamento;
- d) primeiramente, deve-se observar que, **de acordo Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI** (citada pelo impugnante), para efeitos de caracterização da industrialização e da classificação fiscal dos produtos em comento, é indiferente determinar se a fabricação é somente de cascos, ou também de embarcações. Isto porque o Capítulo 89 da TIPI está

incluso na Seção XVII – Material de Transporte, que incluiu suas partes e acessórios¹. Ademais, o Capítulo 89 está intitulado como “EMBARCAÇÕES E ESTRUTURAS FLUTUANTES”;

- e) a Nota 1 deste Capítulo indica que as embarcações e os cascos de embarcações classificam-se na posição 89.06 somente em caso de dúvida sobre sua natureza, ou seja, se transporte de pessoas, pesca, recreio/esporte/lazer, empurrar outras embarcações, bombas/dragas/guindastes (função navegação é função acessória), navio de guerra, salvamento, demolição, entre outros. O cerne da questão, portanto, é saber se os cascos vendidos pela empresa permitem identificar a natureza das embarcações a que se destinam ou não;
- f) a pessoa jurídica de direito privado em questão é sociedade empresarial constituída por quotas de responsabilidade limitada e tem por objeto social a exploração no ramo de indústria e comércio de **embarcações de fibra**, motores de popa, comércio varejista de artigos de fibra e peças e acessórios para lanchas, conforme Contrato Social (fls.012);
- g) dos documentos juntados ao processo, vemos que os cascos para “ambulancha” estão devidamente identificados nas NF de exportação;
- h) em visita ao site da empresa - www.fibrafort.com.br - (google: F. Marine produtos nauticos – www.aondir.com/e/f-marine-industria-e-comercio-de-produtos-nauticosltda-94548), percebe-se que a contribuinte oferece uma gama de embarcações completas destinadas ao lazer e ao esporte. Ressalte-se que no referido site, na página inicial, a FIBRAFORT é identificada no endereço Rua Bruno Vicente da Luz, 95, Itajaí/SC, ou seja, exatamente o endereço da F MARINE;
- i) no site em referência, no ícone “Produtos”, encontra-se a linha de embarcações da FIBRAFORT para o recreio e esporte: Focker 160, Focker i9, Focker 205, Focker 215, Focker 230; Focker 240, Focker 255 e Focker 265 Open; Focker 275ss; Focker 280 GT e Focker 320GT. Cada embarcação tem um tamanho e um design específico e diferenciado;
- j) as fotos de cascos fabricados pela autuada juntadas às fls. 1553 (lanchas da polícia e lanchas ambulância), por sua vez, mostram as diferenças de forma, características e visual destes com os cascos para lazer e esporte, que podem ser visualizados no site em referência;
- k) acrescenta-se que a fiscalização comprovou que é inverídica a afirmação da contribuinte de que todas as saídas tem a mesma descrição da mercadoria “cascos para embarcação para uso c/ motor fora de borda”, ao juntar as cópias de notas fiscais em que o produto está descrito como “casco ambulancha H com motor 60 HP, com

acessórios padrões, ano/modelo 2004” , e em que os produtos são descritos como casco STYLE 190, *casco STYLE 222, casco FISHERMAN* (sem motor/ano 2005), lancha FIBROFORT 222 modelo Tuister 150 e STYLE 190 (fls. 962 a 974). Isto comprova, mais uma vez, que a empresa tem conhecimento prévio do destino/natureza de seu produto;

- l) das NF constantes do processo, pode-se verificar que os clientes a que se destinam os “cascos” vendidos são pessoas físicas e empresas náuticas, no caso, a empresa Itapema Náutica C. Repres. Ltda CNPJ 04.747.080/0001-02, cujo objeto social é comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos; peças e acessórios (CNPJ CONSULTA). Estes clientes dificilmente comprariam cascos para fabricação de lanchas para policiamento ou “ambulanchas”;
- m) deste modo, pode-se inferir que não só o contribuinte tem condições de definir a natureza da embarcação ao qual o casco se destina, como até mesmo pode identificar a qual modelo o casco se refere;
- n) afasta-se assim, a aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, já transcrita acima, pois **não há qualquer dúvida sobre a natureza das embarcações a que são destinados os cascos fabricados pela empresa;**
- o) concluindo, as embarcações e os cascos fabricados e destinados a recreio e esporte, em razão das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e nº 2 classificam-se no código 8903.9900 da TIPI, alíquota de 10%, e as ambulanchas e os cascos destinados a estas embarcações classificam-se no código 8906.90.00, alíquota de 5%, com base na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e no texto da posição 8906;
- p) deixando claro, no caso em análise, por óbvio, não é o tipo de casco fabricado, medidas ou forma de fabricação que dá a característica de barco de recreação ou de busca e salvamento ou policiamento, mas a finalidade de uso destes. Vimos, inclusive pelas fotos anexas pelo contribuinte, e do *site* já referido, que as “ambulanchas” e as lanchas policiais são bem distintas em conteúdo, acessório e visual do que aquelas montadas para passeio/lazer, embora até possam possuir o mesmo tipo de casco. E, que não é difícil saber se o casco será utilizado para embarcações de recreação ou trabalho pela simples verificação do tipo de adquirente ou pedido do cliente. Como já dito anteriormente, exatamente por este motivo é que se verifica que o contribuinte tem condições de definir a natureza da embarcação ao qual o casco se destina ou mesmo identificar a qual modelo o casco se refere. Seus clientes, no período sob análise, são pessoas físicas ou empresa náutica que vendem lanchas de recreação;

- q) com relação ao Ofício nº 57/04 da Secretaria de Estado da Fazenda, que, segundo a empresa, conclui que os cascos de embarcação para motor fora de borda não pertence a posição 8903, há que se destacar que a autoridade competente para classificar mercadorias é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e não Auditores da Fazenda Estadual ou professores universitários de áreas estranhas à que envolve a matéria. Portanto, para a administração Federal, a classificação fiscal indicada pelo Gerente Regional da Fazenda Estadual no Ofício nº 57/04 não tem qualquer efeito, mesmo porque baseado em premissa equivocada, pois se a mercadoria não se enquadra na subposição 8903.92.00, por possuir motor fora-de-borda, não há obste em incluí-la na subposição 8903.99.00 (outras), já que se incluem na descrição da posição 89.03;
- r) o mesmo deve-se dizer do Parecer Técnico do Professor Bruno Tussi, acrescentando que, como já dito antes, a classificação da mercadoria em comento não depende do conceito técnico ou da natureza jurídica de casco ou de embarcação.

OMISSÃO DE RECEITAS. Base de cálculo IPI

- s) a omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, rendeu ensejo ao lançamento na órbita do IPI, decorrente do lançamento de ofício concernente ao IRPJ e reflexos;
- t) o contribuinte alegou que o lançamento está incorreto, pois foi realizado sobre o valor total dos depósitos bancários (que alega serem receitas financeiras) e não sobre a saída das mercadorias, utilizando esta base de cálculo para todos os tributos, o que ensejaria a improcedência da autuação;
- u) alegou, ainda, ser evidente a inaplicabilidade da presunção ante os elementos constantes da contabilidade, sendo que no máximo, deveria ser classificado como falta de pagamento por declaração inexata;
- v) em referência ao tema faz-se crucial transcrever o dispositivo do artigo 423, do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, (atual artigo 448 RIPI/2002) principalmente no que pertine ao § 2º, já que trata de apuração de omissão de receitas com origem inexistente ou não comprovada, com a aplicação da alíquota mais elevada:
- w)(...)
- x) pela simples leitura do dispositivo legal acima transcrito, depreende-se que a base de cálculo do IPI, **nos casos de receitas cuja origem não seja comprovada**, é o valor total da receita omitida, mesmo porque o imposto também foi omitido. Trata-se de uma **presunção legal** de omissão de receitas com repercussão no campo de incidência do IPI.

Por ser a empresa contribuinte deste tributo; o sobredito dispositivo legal autoriza a cobrança do IPI se for o caso de verificação de receitas não comprovadas na órbita do IRPJ. Dado um fato jurídico-tributário (hipótese de omissão de receita), presume-se que tenham ocorrido saídas, do recinto industrial, de produtos sem registro contábil-fiscal. Ora, se não houve registro, não há que se falar em declaração inexata;

- y) as presunções legais relativas provocam a chamada “inversão do ônus da prova”, cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado, apresentando para tanto provas materiais que contradigam o lançamento. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, II;
- z) quanto ao assunto, cumpre, antes de qualquer outro comentário, reproduzir, o inteiro teor do **VOTO** referente ao Acórdão **DRJ/FNS nº 07-13.123, proferido em 11 de julho de 2008, pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, SC**, referente a IRPJ e outros tributos decorrentes – PAF nº 10909.005543/2007-28, no qual foi arrostada a argumentação articulada pela contribuinte a respeito da infração em tela, o qual adoto integralmente, inclusive quanto aos questionamentos referentes à caracterização da omissão de receita e à multa qualificada;
- aa) (...)
- bb) portanto, estando caracterizada a omissão de receita, causa eficiente da imposição fiscal na esfera do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), é inafastável a autuação decorrente, por falta de lançamento do IPI, dada a presunção legal de vendas sem emissão de nota fiscal. Se a totalidade destas vendas são provenientes de industrialização ou não, cabe a contribuinte provar, já que no caso, há inversão do ônus da prova, e a legislação permite considerar a totalidade da receita omitida, justamente por não ter como verificar qual sua origem;
- cc) quanto a alegação de que as revendas não constituírem fato jurídico sujeito ao IPI, deve-se reafirmar que se não houve, por parte da contribuinte, a apresentação de documentação que possa identificar a qual vendas decorreu a omissão de receitas (se de industrialização ou revenda) a legislação permite que toda a receita omitida seja tributada pelo IPI, mesmo que parte das vendas escrituradas pela empresa seja proveniente de revendas de mercadorias, pois apesar de sua atividade ser mista, não se pode identificar com a devida certeza a natureza da operação que decorreu a receita omitida;
- dd) quanto as NF de saídas de revenda de mercadorias apresentadas na impugnação, deve-se observar que estas não sofreram qualquer tributação com relação ao IPI, já que referida operação não

consta da omissão de receitas, pois foram devidamente registradas na contabilidade da empresa.

MULTA DE OFÍCIO. Multa Qualificada

- ee) a impugnante alegou não haver que se falar em manifesto intuito de fraude, porquanto, a controvérsia jurídica que resultou na constituição do crédito tributário de IPI reside, fundamentalmente, na interpretação e classificação fiscal do produto industrializado pela empresa-autuada na TIPI. E, residindo a controvérsia jurídica que resultou na constituição do crédito tributário de IPI, fundamentalmente, na interpretação e classificação fiscal do produto industrializado pela empresa-autuada na TIPI, impertinente se revela o enquadramento de tal fato como uma "infração qualificada", impregnando de ilegalidade, por conseguinte, a aplicação da multa no oneroso patamar de 150% (cento e cinquenta por cento);
- ff) primeiramente, deve-se observar que o contribuinte já foi autuado anteriormente por classificar seus produtos como sendo 8906.90.00 (a alíquota de 5%) no processo administrativo - PAF 10909.003793/2005-61, o que caracteriza que a infração está sendo cometida reiteradamente;
- gg) depois, deve-se atentar para o fato de que no processo de omissão de receitas (PAF 10909.005543/2007-28) foi mantida a multa qualificada de 150%;
- hh) quanto a falta do alegado intuito de fraude há que se observar que, além da contribuinte já ter tido notícias da falta de correção de sua interpretação quanto a alíquota a ser adotada para o produto em questão, restou evidente que a adoção desta alíquota teve o intuito modificar as características essenciais do FG (no caso a destinação e a alíquota), de modo a reduzir o montante do imposto devido;
- ii) ademais, os acórdãos do CARF citados pela impugnante não lhe beneficiam, a uma porque não faz parte do processo a que a decisão se aproveita e a duas porque não é o caso em análise, já que não se trata de diferenças de interpretação da lei entre a jurisprudência administrativa e a Fazenda Nacional ou a judicial e a Fazenda Nacional. Trata-se de interpretação do próprio contribuinte, não fundada em qualquer jurisprudência do STJ ou STF ou mesmo do CARF, sendo assim, não pode alegar que sua atitude (infração) estava embasada em interpretação legislativa e não pode ser considerada fraude;
- jj) a penalidade foi exigida em estrita conformidade com o art. 80, I, da Lei no 4.502, de 1964, **com a redação vigente na época dos fatos**, dada pelo art. 45 da Lei no 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

kk) (...)

ll) posteriormente, com a redação dada pelo art. 13, da MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, o artigo 80 da Lei nº 4.502/1964, passou a ter a seguinte redação:

mm) (...)

nn) segue abaixo a transcrição dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, citados no § 6º, II do artigo 80 da mesma lei (acima transcrito):

oo) (...)

pp) quanto às alegações de a multa aplicada ter caráter confiscatório, cito a competência exclusiva do Poder Judiciário para a análise de teses sobre inconstitucionalidade de normas legais. Ademais, cabe esclarecer que a mencionada vedação constitucional à União de utilizar tributo com efeito de confisco é dirigida ao legislador. O Princípio da Vedação ao Confisco, previsto no artigo 150, IV, da CF de 1988, orienta a elaboração da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco;

qq) uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada;

rr) além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no citado dispositivo constitucional. São fenômenos jurídicos totalmente distintos. O tributo tem como hipótese de incidência (antecedente da relação jurídica tributária) a ocorrência de um **fato lícito**. A penalidade tem como antecedente o descumprimento de um dever legal (**fato ilícito**);

ss) a propósito, assim já se manifestou o Poder Judiciário:

tt) (...)

uu) assim, não há que se falar em confisco com relação à multa aplicada de 150%;

vv) deve-se observar que inexistente, nos autos, qualquer dúvida, relativamente à capitulação legal do fato, à natureza ou extensão dos seus efeitos, bem como à graduação da penalidade, portanto, não vejo como resolver a questão de maneira menos onerosa ao contribuinte;

ww) por oportuno esclareço que não foi feita a Representação Fiscal para Fins Penais nos termos da Portaria SRF nº 2752/01 e Portaria SRF nº 1279/02 e Lei nº 8.137/90, pois trata-se de ação fiscal com conhecimento do próprio Ministério Público: Ofício/Gab. Nº177/2007 da Procuradoria da República Pólo nos Municípios de Itajaí e Brusque/SC.

CONCLUSÃO

xx) por todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2005, 2006

INDUSTRIALIZAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A fabricação de cascos e/ou embarcações caracteriza-se como industrialização, sujeitando as operações à incidência do IPI.

Havendo conhecimento prévio da natureza das embarcações para os quais se destinam os cascos fabricados, afasta-se a aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, devendo o produto ser classificado no mesmo código da natureza das embarcações de destino.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2005, 2006

LANÇAMENTO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas/saídas não registradas e sobre elas será exigido o IPI.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão *a quo* em 19/09/2013 (fls. 1858), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1865/1901) rebatendo a decisão da DRJ e, no mérito, basicamente repisando os assentamentos da impugnação. Os argumentos foram tratados nos seguintes tópicos:

- i) preliminar de mérito – quebra de sigilo bancário e lançamentos com base em movimentação financeira;

- ii) equívoco do Fisco na classificação fiscal dos produtos de sua fabricação;
- iii) multa qualificada – impropriedade – confisco.

Para finalizar requerendo (RV – fls. 1900/1901):

III – REQUERIMENTOS

Por todo o exposto, o crédito tributário atrelado ao Auto de Infração do IPI encontra-se totalmente despidido dos imprescindíveis fundamentos de validade, e, consequentemente, afigura-se improcedente a multa qualificada aplicada, razão pela qual pugna o contribuinte-autuado:

⇒ Pelo **acolhimento da preliminar** julgando NULO de pleno Direito o Auto e Infração por quebra de sigilo Bancário sem autorização judicial competente;

ou,

⇒ **sucessivamente**, com fulcro no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e apreciação de todas as questões meritórias ventiladas, **seja provido** o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, cancelando-se o Auto de Infração de IPI em exame, de forma a arquivar-se o respectivo Processo Administrativo

Fiscal (PAF) nº 10909.005.554/2007-72; **ou**, em assim não procedendo, que Vossas Senhorias se dignem determinar,

⇒ **(1)** que a base de cálculo do IPI devido seja restringida às "Receitas Tributáveis Escrituradas nos seus Livros Registros de Saídas".

⇒ **(2)** Fiel à característica *sui generis* dos produtos que industrializa – **cascos de embarcação para motor fora-de-borda ("tipo outboard")**, com variação única e exclusiva do modelo e tamanho, que seja reconhecido que a correta classificação fiscal do(s) produto(s) que industrializa (Código NCM) é a constante na posição 8906, subposição **8906.90.00**;

⇒ **(3)** que seja reconhecida, no caso em apreço, a improcedência da aplicação da multa qualificada de 150%, determinando-se a redução/incidência da multa de ofício para 75% sobre o valor do IPI não recolhido e/ou lançado a menor, vez que não restou verificada com base probatória autônoma, qualquer circunstância qualificada da infração apontada.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 19/09/2013 – fls. 1858 – protocolização do RV em 17/10/2013 – fls. 1865), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 1830/1831) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Como visto no relato precedente, trata-se de apreciar lançamentos de IPI relativos a DUAS infrações apontadas pelo Fisco, a saber:

- **omissão de receitas, nos anos de 2005 e 2006, caracterizada por depósitos bancários junto a instituições financeiras, não contabilizados e de origem não comprovada, conforme descrito no termo de verificação fiscal; e,**
- **erro na classificação fiscal e alíquota do produto industrializado pela empresa. O termo de constatação fiscal esclareceu que o contribuinte adotou a classificação fiscal 8906.90.00 a alíquota de 5%, sendo a classificação correta 8903.99.00 a alíquota de 10%, pelo fato de a empresa fabricar casco para embarcações de lazer ou esporte**

Em seu RV a recorrente aponta preliminar de “quebra de seu sigilo bancário”. Por se confundir com as questões de mérito, a arguição será com elas tratada.

1ª INFRAÇÃO – OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGENS NÃO COMPROVADAS – LANÇAMENTO REFLEXO DE IRPJ

Como visto no relato dos fatos, trata-se de infração **reflexa** aos lançamentos de IRPJ perpetrados em face da mesma contribuinte e formalizados no PA nº 10909.005543/2007-28, diga-se, baseados nas mesmas premissas fáticas e compreendendo os mesmos anos-calendário (2005 e 2006).

Em outras palavras, omissão de receitas cuja base de cálculo foi extraída da movimentação bancária mantida pela recorrente em instituições financeiras e em relação à qual, devidamente intimada, na forma do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, não conseguiu justificar, com documentos hábeis e idôneos, a sua origem.

Com isso, além dos lançamentos envolvendo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (discutidos no PA nº 10909.005543/2007-28), o Fisco perpetrou os pertinentes ao IPI, aqui apreciados (Processo nº 10909.005544/2007-72).

Pois bem, exceto acerca de questionamentos específicos feitos pela recorrente e que serão tratados à frente, **no mérito**, a decisão prolatada no processo principal, no caso o de IRPJ (PA nº 10909.005543/2007-28), deve ser aplicada, por reflexo, a este PA (nº 10909.005544/2007-72), consoante assente e pacificada jurisprudência deste Tribunal Administrativo Tributário Federal:

IPI. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao processo decorrente de IPI a mesma solução dada pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF ao processo principal de IRPJ. (Ac. 1201-002.350 – Sessão de 15/08/2018 – Rel. Luis Fabiano Alves Penteado)

IPI. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao processo decorrente de IPI a mesma solução dada pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF ao processo principal de IRPJ. (Ac.- 1301-002.691 – Sessão de 19/10/2017 – Rel. Luis Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

No mesmo tom:

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, é devida, por decorrência, a exigência do IPI correspondente e dos respectivos consectários legais, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. SAÍDA DE PRODUTOS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

No caso de omissão de receitas, devido à presunção legal de saída de produtos à margem da escrituração fiscal e à consequente impossibilidade de separação por elementos da escrita, utiliza-se a alíquota mais elevada, daquelas praticadas pelo sujeito passivo, para a quantificação do imposto devido. (Ac.1301-002.691 - Sessão de 19 de outubro de 2017 –Rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

Nessa linha, como pesquisado por este Relator, o PA relativo ao IRPJ, do qual este é reflexo, foi julgado pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, com a prolatação do Ac. **1302-00.137** - Sessão de 08 de dezembro de 2009 -, onde se deu **provimento parcial** ao RV para afastar os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2006, mantendo tão somente os pertinentes ao AC/2005, inclusive a qualificação da multa de ofício em 150%.

Referido acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2006, 2007

Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A partir da edição da Lei nº 9430, de 1996, caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. LIMITE. OBSERVÂNCIA.

Não há que se falar em incorreção na apuração do adicional do imposto de renda quando se constata que os montantes apurados por meio de procedimento fiscal representa excesso em relação ao limite estabelecido pela legislação de regência, ou que a parcela de imposto não submetida ao referido adicional foi devidamente excluída

ARBITRAMENTO DO LUCRO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE REQUISITOS.

O arbitramento do lucro constitui medida extrema que só deve ser efetivada quando reste incontestável a ocorrência da hipótese autorizadora prevista na lei. No caso vertente, em que medida de exceção foi aplicada em virtude da falta de apresentação de esclarecimentos acerca do Custo da Mercadoria Vendida, a autoridade fiscal deveria ter aportado aos autos elementos capazes de criar a convicção de que os custos declarados não guardavam correspondência com os dados consignados na escrita contábil da contribuinte, revelando, assim, imprestabilidade para determinação do lucro fiscal.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Constatado que na apuração do montante submetido à incidência das exações lançadas levou-se em consideração, apenas, as receitas auferidas nas operações realizadas no mercado interno, descabe falar em exclusão das receitas decorrentes de exportação de produtos para o exterior

MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

INCONSTITUCIONALIDADES

Em conformidade com o disposto na súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes, de adoção obrigatória por força do disposto no art. 72 do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Com o seguinte dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, afastando a tributação em relação aos fatos geradores ocorridos em 2006 e, no mérito, por maioria de votos, manter o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos em 2005, nos turnos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento e Irineu Bianchi, que afastavam a multa qualificada quando não apresentada a prova direta.

Com isso, indubitado, a matéria principal, relativa aos lançamentos de omissão de receitas em face da existência de valores carregados às contas bancárias da recorrente sem justificativa de sua origem, encontra-se definitivamente julgada e a decisão exarada no processo de IRPJ (nº 10909.005543/2007-28) aplica-se a este PA de IPI, pelo que voto no sentido de DAR

PROVIMENTO PARCIAL ao RV para cancelar os lançamentos relativos a esta infração relativos ao ano-calendário de 2006.

Acresça-se, por oportuno, que a recorrente, em relação ao PA de IRPJ (principal), aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 11.941/2009 (fls. 1400/1432, daqueles autos), desistindo do litígio.

Assim, ficam mantidos os lançamentos do ano-calendário de 2005, infração **“omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários junto a instituições financeiras, não contabilizados e de origem não comprovada”**.

Todavia, ainda que no mérito o pensamento manifestado pela Turma do CARF que analisou o processo principal de IRPJ (3ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção) deva ser seguido incontinenti por esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sejul, os itens específicos propostos pela recorrente em seu RV, como, por exemplo, a nulidade do procedimento, a decadência, a qualificação da multa, etc., no meu ver, devem ser apreciados, posto que o entendimento em relação a estes tópicos na seara do IPI pode não ser necessariamente o mesmo que o presente em relação ao IRPJ.

Assim, analiso específica e individualizadamente os seguintes pontos suscitados:

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA OBTENÇÃO DE DADOS DO CONTRIBUINTE MEDIANTE QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL

Sem necessidade de maiores digressões, trata-se de matéria superada pela decisão exarada pela Corte Suprema no RE nº 601.314 – SP, de 24/02/2016, assim ementada:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, em conhecer do recurso e a este negar provimento, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello.

Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item “a” do tema em questão, a seguinte tese: **“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”**; e, quanto ao item “b”, a tese: **“A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN”**, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Ministro EDSON FACHIN Relator.

DA EXIGÊNCIA DE MULTA DE 150%

Ainda que exista a Súmula CARF nº 25 definindo que “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”, penso que sua aplicação deve ser analisada à luz dos fatos ocorridos e atos praticados pelo sujeito passivo.

In casu, não se está diante de “mera omissão de receitas”, mas de todo um conjunto de elementos ardilosos que levaram a que mais de 170% das receitas obtidas pela recorrente em 2005 (período em que mantidos os lançamentos) ficassem à margem da escrituração e – por óbvio – da tributação, como mostra o quadro abaixo, elaborado pelo Fisco (TVEAF – fls. 587):

Período	Intimidado	(-) transferências mesmo titular	(-) Contratos de Cambio	(=) Total Receita Mercado Interno	(-) Receita Declarada DIP J - Merc. Interno	Receita Omitida Mercado Interno
jan/05	699.357,12	46.000,00	206.133,35	447.223,77	352.177,05	95.046,72
fev/05	1.090.262,44	60.000,00	61.300,03	968.962,41	247.532,53	721.429,88
mar/05	1.603.345,74	142.999,99	474.789,07	985.556,68	327.116,63	658.440,05
total trim	3.392.965,30	248.999,99	742.222,45	2.401.742,86	926.826,21	1.474.916,65
abr/05	1.314.638,42	300.000,00	262.018,23	752.620,19	333.134,39	419.485,80
mai/05	1.941.859,89	526.000,00	272.663,21	1.143.196,68	193.335,18	949.861,50
jun/05	1.773.905,93	414.000,00	750.595,82	609.310,11	390.617,04	218.693,07
total trim	5.030.404,24	1.240.000,00	1.285.277,26	2.505.126,98	917.086,61	1.588.040,37
jul/05	2.060.562,67	232.000,00	524.350,49	1.304.212,18	310.895,92	993.316,26
ago/05	2.161.381,60	468.000,00	420.163,96	1.273.217,64	337.322,35	935.895,29
set/05	1.249.824,68	211.716,76	36.337,23	1.001.770,69	373.536,58	628.234,11
total trim	5.471.768,95	911.716,76	980.851,68	3.579.200,51	1.021.754,85	2.557.445,66
out/05	1.137.106,99	173.000,00	43.227,00	920.879,99	271.749,54	649.130,45
nov/05	1.831.699,96	422.000,00	-	1.409.699,96	519.621,96	890.078,00
dez/05	1.568.229,42	205.000,00	148.563,40	1.214.666,02	717.615,33	497.050,69
total trim	4.537.036,37	800.000,00	191.790,40	3.545.245,97	1.508.986,83	2.036.259,14
total ano	18.432.174,86	3.200.716,75	3.200.141,79	12.031.316,32	4.374.654,50	7.656.661,82

Veja-se, para uma movimentação bancária (já com os expurgos procedidos pelo Fisco) de R\$ 12,031 milhões, a recorrente registrou como receitas unicamente R\$ 4,374 milhões, mantendo à margem da tributação o montante de R\$ 7,656 milhões, ou seja, 175% (cento e setenta e cinco por cento).

Ou, em números absolutos, para cada R\$ 1,00 sujeito a tributação, R\$ 2,75 reais ficaram às escondidas.

Em outro dizer, há um dolo específico, robustecido pelo fato de que durante dois anos-calendário o procedimento da recorrente se repetiu (embora, por fatores outros que não esse, o Acórdão nº 1302-00.137, do PA de IRPJ, tenha cancelado os lançamentos de 2006).

No TVEAF a extraordinária diferença entre a receita declarada e a efetivamente obtida exsurge com todas as tintas e mostra, inelutavelmente, o animus doloso da recorrente em tentar impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

No caso, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de sonegação e fraude

(artigos. 71 e 72 da Lei 4.502/64² e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007³), que implicou, ainda, redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito passivo quis e praticou a conduta de sonegação de tributos e contribuições federais, ou seja,

² Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

reduziu ou suprimiu tributo ou contribuição social, indevidamente, mediante a realização das condutas descritas nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90⁴).

Por fim, acerca de uma suposta existência de caráter confiscatório na multa de ofício aplicada, a matéria, por ser de cunho constitucional, não pode ser conhecida em sede de julgamento administrativo, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Qualificação da multa mantida em 150%.

2ª INFRAÇÃO – ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO PELA EMPRESA.

Sustenta a recorrente haver equívoco do Fisco em reclassificar produtos de sua fabricação para outro item da TIPI, com alíquota de 10%, quando o correto seria 5%, como feito pela contribuinte.

Em seu dizer, “impossível a classificação fiscal do produto industrializado pela contribuinte-autuada, requerida pelo Fisco, na posição 8903, como equivocadamente procedeu o Auditor-Fiscal. A uma, porque um casco de fibra de vidro para motor fora-de-borda, juridicamente, não é considerado uma embarcação, configurando apenas uma membro navis. A duas, porque segundo se denota através de fotos anexas e do lido teor do Ofício nº 57/04 (do. 05), expedido pela Gerência Regional da Fazenda do Estado de Santa Catarina, os cascos fabricados pela autuada se prestam tanto a fins utilitários (policiamento costeiro, busca e salvamento, ambulância, pesquisas e etc.), quanto para esporte e lazer, a depender da efetiva utilização dado pelos adquirentes. A três, porque a efetiva utilização dada ao casco pelo adquirente-consumidor que, em regra, os adquire de uma terceira pessoa, que se dedica à exploração do comércio varejista de produtos náuticos, foge ao controle da atividade mercantil da RECORRENTE, inviabilizando, por conseguinte, a generalizada classificação fiscal de tal produto na posição 8903 da TIPI (subposição 8903.99.00). E, a quatro, porque existindo norma específica que leva em consideração a singularidade do(s) produto(s) industrializado(s) pela empresa-recorrente (cascos de embarcações), a posição 89.06, a que se reporta a Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, é a classificação fiscal que haverá de prevalecer, segundo a diretriz disposta no item 3, letra “a”, das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado”.

Mais, “que o Fisco não fez prova concreta, real, inabalável, capaz de afastar a dúvida acerca da natureza dos cascos fabricados pela empresa-autuada, ao ponto de justificar a subsunção do produto fabricado à pretensa classificação fiscal na posição 8903.99.00; em relação ao caso em apreço”.

⁴ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Em suma, para a recorrente, o produto por ela industrializado (casco para embarcação para motor fora de borda - out-board), classificar-se-ia na TIPI “sob numero 8906.90.00; alíquota de IPI utilizada é de 5% (cinco por cento)”.

Para o Fisco,

“Com relação ao produto fabricado — casco de embarcações entendemos que a correta classificação fiscal é a 8903.99.00, cuja alíquota de IPI é 10%. O texto da Nota 1 do Capítulo 89 justamente quando aplicado ao seu produto, leva à posição 8903, e não à posição 8906. Isto porque não há dúvida de que a empresa fabrica casco para embarcações de recreio ou de esporte. Também não havendo dúvida de que não fabrica casco para as embarcações das outras posições do capítulo 89, a saber:

*posição 8901 (transatlânticos, etc);
posição 8904 (barcos-faróis, etc);
posição 8906 (outras, incluindo navios de guerra);
posição 8907 (bóias de sinalização, etc);
posição 8908 (embarcações para demolição).*

Ora, a Nota 1 do Capítulo 89 diz: "As embarcações incompletas ou por acabar e os cascos de embarcações, mesmo desmontados ou por montar, bem como as embarcações completas, desmontadas ou por montar, classificam-se, em caso de dúvida sobre a natureza das embarcações a que dizem respeito, na posição 89.06”.

Assim, uma vez que não há dúvida quanto à natureza recreativa ou esportiva dos cascos fabricados, quando confrontados com as descrições das outras posições mencionadas, então a classificação é a da posição 8903. Nesta posição, a subposição 8903.99.00 ("outras") é a aplicável, visto que a subposição 8903.92.00 excetua os barcos com motor fora-de-popa (e seus cascos, de acordo com a Nota 1).

Anexamos cópia de notas fiscais de entrada: e de saída, do contribuinte. Fls.961 a 1029. Notamos aqui, que o contribuinte compra em grande quantidade acessórios para os barcos de sua fabricação. Então é incorreto afirmar que ele fabrica e vende somente: cascos para embarcação. O contribuinte já foi autuado anteriormente por classificar seus produtos como sendo 8906.90.00, cuja alíquota na TIPI é de 5%. PAF 10909.003793/2005-61.

No período de fiscalização, não foi encontrado nenhuma nota fiscal de saída, com produtos que pudessem ter, mesmo que remotamente, outro entendimento da classificação fiscal 8903.99.00”.

Pois bem, nem sempre é fácil proceder à classificação fiscal de um produto no sistema harmonizado, tantas as nuances, detalhes e especificidades que cercam suas características, exigindo do intérprete a observância dos mais diversos aspectos de forma a permitir que essa definição seja feita da forma correta.

Essa dificuldade, que mais se acentua em alguns casos, como na área química, por exemplo, pela volatilidade e complexidade das matérias agregadas aos produtos, tem um

grau menor quando se está diante de produtos corpóreos, tangíveis, como no caso presente, cabendo ao intérprete, à vista do produto físico e de suas aplicações, buscar nas “REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO” da TIPI, a correta classificação fiscal que se deseje.

Nesse contexto, penso que cabe razão ao Fisco.

Concretamente, como cancelado pela decisão de 1º Grau (aqui adotada) a classificação correta seria 8903.99.00, com alíquota de 10%, pelo fato de a contribuinte fabricar “casco para embarcações de lazer ou esporte”, isso porque, como bem pontuado pelo acórdão vergastado, a “*Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI (citada pelo impugnante), indica que as embarcações e os cascos de embarcações classificam-se na posição 89.06 somente em caso de dúvida sobre sua natureza, ou seja, se transporte de pessoas, pesca, recreio/esporte/lazer, empurrar outras embarcações, bombas/dragas/guindastes (função navegação é função acessória), navio de guerra, salvamento, demolição, entre outros. O cerne da questão, portanto, é saber se os cascos vendidos pela empresa permitem identificar a natureza das embarcações a que se destinam ou não*”.

No caso, continua a decisão *a quo*, “a pessoa jurídica de direito privado em questão é sociedade empresarial constituída por quotas de responsabilidade limitada e tem por objeto social a exploração no ramo de industria e comercio de **embarcações de fibra**, motores de popa, comercio varejista de artigos de fibra e peças e acessórios para lanchas, conforme Contrato Social (fls.012), e, dos documentos juntados ao processo, vemos que os cascos para “ambulancha” estão devidamente identificados nas NF de exportação; de outro lado, em visita ao site da empresa - www.fibrafort.com.br - (google: F. Marine produtos nauticos – www.aondir.com/e/f-marine-industria-e-comercio-de-produtos-nauticosltda-94548), percebe-se que a contribuinte oferece uma gama de embarcações completas destinadas ao lazer e ao esporte. Ressalte-se que no referido site, na página inicial, a FIBRAFORT é identificada no endereço Rua Bruno Vicente da Luz, 95, Itajaí/SC, ou seja, exatamente o endereço da F MARINE; mais, no site em referência, no ícone “Produtos”, encontra-se a linha de embarcações da FIBRAFORT para o recreio e esporte: Focker 160, Focker i9, Focker 205, Focker 215, Focker 230; Focker 240, Focker 255 e Focker 265 Open; Focker 275ss; Focker 280 GT e Focker 320GT. Cada embarcação tem um tamanho e um design específico e diferenciado”.

Para finalizar, “as fotos de cascos fabricados pela autuada juntadas às fls. 1553 (lanchas da polícia e lanchas ambulância), por sua vez, mostram as diferenças de forma, características e visual destes com os cascos para lazer e esporte, que podem ser visualizados no site em referência; acrescenta-se que a fiscalização comprovou que é inverídica a afirmação da contribuinte de que todas as saídas tem a mesma descrição da mercadoria “cascos para embarcação para uso c/ motor fora de borda”, ao juntar as cópias de notas fiscais em que o produto está descrito como “casco ambulancha H com motor 60 HP, com acessórios padrões, ano/modelo 2004”, e em que os produtos são descritos como casco STYLE 190, casco STYLE 222, casco FISHERMAN (sem motor/ano 2005), lancha FIBROFORT 222 modelo Tuister 150 e STYLE 190 (fls. 962 a 974). Isto comprova, mais uma vez, que a empresa tem conhecimento prévio do destino/natureza de seu produto; das NF constantes do processo, pode-se verificar que os clientes a que se destinam os “cascos” vendidos são pessoas físicas e empresas náuticas, no caso, a empresa Itapema Náutica C. Repres. Ltda CNPJ 04.747.080/0001-02, cujo objeto social é comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos; peças e acessórios (CNPJ CONSULTA). Estes clientes dificilmente comprariam cascos para fabricação de lanchas para policiamento ou “ambulanchas”.

E concluir: “as embarcações e os cascos fabricados e destinados a recreio e esporte, em razão das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e nº 2 classificam-se no código 8903.9900 da TIPI, alíquota de 10%, e as ambulanchas e os cascos destinados a estas embarcações classificam-se no código 8906.90.00, alíquota de 5%, com base na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e no texto da posição 8906; no caso em análise, por óbvio, não é o tipo de casco fabricado, medidas ou forma de fabricação que dá a característica de barco de

recreação ou de busca e salvamento ou policiamento, mas a finalidade de uso destes. Vimos, inclusive pelas fotos anexas pelo contribuinte, e do site já referido, que as “ambulanchas” e as lanchas policiais são bem distintas em conteúdo, acessório e visual do que aquelas montadas para passeio/lazer, embora até possam possuir o mesmo tipo de casco. E, que não é difícil saber se o casco será utilizado para embarcações de recreação ou trabalho pela simples verificação do tipo de adquirente ou pedido do cliente. Como já dito anteriormente, exatamente por este motivo é que se verifica que o contribuinte tem condições de definir a natureza da embarcação ao qual o casco se destina ou mesmo identificar a qual modelo o casco se refere. Seus clientes, no período sob análise, são pessoas físicas ou empresa náutica que vendem lanchas de recreação”.

Não bastassem essas colocações incisivas da decisão de 1º Piso, extremamente robustas, não posso deixar de consignar que a contribuinte já sofreu ação fiscal e foi autuada em períodos anteriores pelo mesmo fato (classificação fiscal indevida de seu produto), conforme consta do Processo nº 10909.003793/2005-61 - **Acórdão nº 1302 - 001.491** – sessão de 26/08/2014 -, relatoria do Conselheiro Waldir Veiga Rocha, com improvimento **unânime** de seu RV e manutenção dos lançamentos.

A propósito, sirvo-me de excertos do voto condutor do referido acórdão, mais ainda porque, como se verá, no referido processo a DRJ que analisou a lide em primeira instância determinou diligência para elucidar pontos duvidosos em relação à classificação do produto, o que mais ainda confirma a correção do procedimento do Fisco e o equívoco da recorrente:

“2. Argumento do recurso: a empresa fabrica cascos de embarcação, e não embarcações, como equivocadamente afirma o autuante, produto este que se classifica na posição 8906.90.00 da TIPI, alíquota de 5%, com amparo na Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI; os cascos fabricados não propiciam a aferição da natureza específica das embarcações que irão se formar, pois somente com a montagem final da embarcação é que se torna possível determinar a natureza da embarcação.

3. Argumento do recurso: o lançamento ocorreu de forma discricionária, não tendo sido acompanhado de catálogos e laudos técnicos.

4. Argumento do recurso: a empresa não fabrica somente cascos para embarcações de recreio ou de esporte, como presume a fiscalização, pois os cascos são adaptáveis para a utilização na busca e salvamento, policiamento, fiscalização e como ambulância; o autuante classifica erroneamente estes cascos na posição 8901.90.00.

Com relação aos argumentos 2, 3 e 4, acima, o Auditor-Fiscal autuante fez acostar aos autos, entre outros documentos, cópias por amostragem de notas fiscais de saída (fls. 398/402 do processo em papel), além de pesquisas por ele efetuadas na página da então fiscalizada na internet (fls. 593/627 do processo em papel, fls. 1711/1717 e 3/29 da sequência do sistema e-processo), com a finalidade de permitir a perfeita identificação dos produtos fabricados pela interessada e sua correta classificação fiscal. Não obstante, diante dos reclamos da então impugnante, a Autoridade Julgadora em primeira instância houve por bem determinar a realização de diligência para complementação e aprofundamento da matéria. Os argumentos foram, então, apreciados e fundamentadamente rejeitados em primeira instância, nos seguintes

termos (fls. 847/848 da sequência do sistema e-processo, grifos no original):

[...] Em visita ao site da empresa (www.fibrafort.com.br), percebe-se que a contribuinte oferece uma gama de embarcações completas destinadas ao lazer e ao esporte, conforme se constata no material juntado às fls. 593/627. Ressalte-se que no referido site, na página inicial, a FIBRAFORT é identificada no endereço Rua Bruno Vicente da Luz, 95, Itajaí/SC, ou seja, exatamente o endereço da F MARINE. Além disso, em diligência fiscal, o autuante juntou cópias de notas fiscais de fls. 1299/1300 que comprovam que a contribuinte deu saída a embarcações completas. De qualquer forma, para efeitos de caracterização da industrialização, e da classificação fiscal dos produtos, é indiferente se a fabricação é somente de cascos, ou também de embarcações. O cerne da questão é se os cascos vendidos permitem identificar a natureza das embarcações a que se destinam. A recorrente alega que os cascos são adaptáveis para a utilização na busca e salvamento, policiamento, fiscalização e como ambulância, o que impede a identificação. Mas é neste ponto que as alegações da contribuinte não se sustentam. Às fls. 812/818 estão juntadas fotos de cascos fabricados pela autuada. Independentemente da identificação dos cascos de salvamento com uma cruz em vermelho, até mesmo um cego é capaz de ver a diferença do formato dos cascos para lazer e esporte daqueles destinados à busca e salvamento, policiamento, fiscalização e como ambulância. O design dos cascos destinados ao recreio e esporte são mais arrojados. Por exemplo, o casco da parte de baixo da fl. 812, que tem a identificação "fisherman" é exatamente o casco destinado à embarcação "Ficherman 238" apresentada no site www.fibrafort.com.br, no ícone "Produtos". Obviamente, este casco é destinado à embarcação para a pesca. Os cascos para a "Ambulancha" tem uma borda traseira mais baixa, que permite um acesso mais fácil à água, já que a embarcação deve ser usada para o resgate de pessoas.

No site em referência, no ícone "Produtos", encontra-se a linha de embarcações da FIBRAFORT para o recreio e esporte: Focker 160, Extreme 190, Focker 190 Style, Focker 200, Focker 215, Focker 215i, Extreme 2202, Focker 240, Focker 240, Focker 255 e Fisherman, 238 (exemplos estão juntados às fls. 593/627). Cada embarcação tem um tamanho e um design específico e diferenciado. Deste modo, não só a contribuinte tem condições de definir a natureza da embarcação ao qual o casco se destina, como até mesmo pode identificar a qual modelo o casco se refere.

Afasta-se assim, a aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, já transcrita acima, pois não há dúvida sobre a natureza das embarcações a que são destinados os cascos. As embarcações e os cascos fabricados pela empresa destinados a embarcações de recreio e esporte, em razão das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e nº 2 classificam-se no código 8903.9900 da TIPI, alíquota de 10%, e as ambulanchas e os

cascos destinados a estas embarcações classificam-se no código 8906.90.00, alíquota de 5%, com base na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e no texto da posição 8906.

A fiscalização, ao efetuar o lançamento do imposto aplicou, indistintamente a alíquota de 10%. Por esse motivo, o processo foi baixado em diligência para permitir a separação das saídas de cascos destinados ao recreio e esporte, daqueles destinados às ambulanchas. A fiscalização comprovou que é inverídica a afirmação da contribuinte de que todas as saídas tem a mesma descrição da mercadoria "cascos para embarcação para uso c/ motor fora de borda", ao juntar as cópias de notas fiscais de fls. 1301/1304, em que o produto está descrito como "casco ambulancha H com motor 60 HP, com acessórios padrões, ano/modelo 2004". Isto comprova, mais uma vez, que a empresa tem conhecimento prévio do destino de seu produto.

Através do Termo de Encerramento da Diligência Fiscal de fls. 1313/1314, o auditor informou que de todas as saídas de produtos no período objeto do auto de infração, apenas as notas fiscais nº 1805, nº 1806, nº 1851 e nº 1852, emitidas em 24/06/2004, referem-se a saídas de ambulanchas, sujeitas à alíquota de 5% de IPI. As demais saídas destinam-se a embarcações de recreio e esporte, com alíquota de 10%. Intimada a se manifestar (fl. 1314), a contribuinte nada apresentou.

Deste modo, o lançamento efetuado pelo autuante deve ser retificado somente em relação às notas fiscais relacionadas no parágrafo anterior. Entretanto, como se pode constatar no ANEXO VIII — Livro de Saídas — Mercado Externo (fls. 1071/1072), e nas próprias notas fiscais, estas saídas foram para o mercado externo, e já foram excluídas da apuração do IPI a ser lançado. Conseqüentemente, não há qualquer reparo a fazer nos cálculos realizados pela fiscalização, mantendo-se integralmente o lançamento efetuado.

Não faço reparo ao quanto decido em primeira instância, e adoto as razões acima também aqui como razões de decidir. Com efeito, somente se poderia cogitar da aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI3 caso houvesse dúvidas sobre a natureza das embarcações a que se destinam os cascos. Mas, como visto, os cascos fabricados têm sua destinação perfeitamente identificada, o que restou reforçado pela diligência realizada, a qual examinou todas as notas fiscais de vendas emitidas no período autuado. Nos únicos quatro casos identificados (no período de três anos) em que as embarcações vendidas poderiam receber classificação fiscal distinta, a diligência constatou que essas vendas se destinavam ao exterior e desde o início haviam sido excluídas da exigência.

(...)

Reputo, assim, correta a classificação fiscal na posição 8903.9900 da TIPI, feita com base em criteriosa análise dos produtos fabricados, pelo que os argumentos da interessada devem ser rejeitados”.

Decisão assim ementada:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Deve ser mantida a classificação fiscal empregada pelo Fisco no lançamento, se baseada em criteriosa análise dos produtos fabricados e confirmada por diligência anterior ao julgamento de primeira instância. Havendo conhecimento prévio da natureza das embarcações para os quais se destinam os cascos fabricados, afasta-se a aplicação da Nota 1 do Capítulo 89 da TIPI, devendo o produto ser classificado no mesmo código das embarcações de destino.

Em face do exposto, entendo correto o procedimento do Fisco em apontar a classificação fiscal do produto na posição 8903.9900, com alíquota de 10%.

Desse modo, em relação a esta infração, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, ressaltando que, neste caso, os lançamentos mantidos referem-se aos dois anos-calendário (2005 e 2006).

DA MULTA QUALIFICADA

Bate-se a recorrente contra a qualificação da multa de ofício também em relação a esta infração, apontando não haver fraude, mas somente divergências na interpretação e classificação fiscal do produto industrializado pela empresa-autuada na TIPI.

De fato, se analisada só e isoladamente a questão neste cenário, não haveria mesmo se falar em duplicação da multa.

Ocorre que, contrariamente ao pensar da recorrente, há uma conduta reiterada de manter, mesmo já tendo sido autuada anteriormente pelos mesmos fatos, o procedimento de considerar o produto em uma classificação fiscal com alíquota menor – 5%, quando deveria ser em outra posição e alíquota de 10%.

A propósito, os mesmos fatos constam do Processo nº 10909.003793/2005-61, aqui já tratado, somente com períodos diferentes.

Com isso, o enquadramento feito pelo Fisco (e corretamente mantido pela decisão *a quo* no PA acima citado) levou em conta tal reiteração, como se vê na tipificação legal presente no auto de infração (fls. 570/579):

Enquadramento Legal

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.

150,00% Art. 80, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96.

Referido dispositivo, já observadas suas alterações e benignidade por cuidar de penalidade, 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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 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)

De outro lado, o artigo 68, do mesmo diploma legal, define “circunstância agravante e circunstância qualificativa”:

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)

§ 1º São circunstâncias agravantes: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

I - a reincidência; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

II - o fato de o impôsto, não lançado ou lançado a menos, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

III - a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

IV - qualquer circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas conseqüências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio

No caso concreto dos autos houve a reiteração infracional, diga-se, **reincidentemente** a recorrente continuou a pautar seu comportamento com o mesmo procedimento já detectado pelo Fisco em ação fiscal anterior e continuada nesta oportunidade.

Em síntese, a multa seria de 75% se não presentes as circunstâncias trazidas no artigo 68, da Lei nº 4.502/1964. **Ocorrendo uma ou mais de uma delas, a duplicação é inevitável.**

Neste caso, o dispositivo é claro ao definir (art. 80, § 6º, que haverá duplicação da multa quando ocorrer a “**reincidência específica**”, caracterizada esta pela prática reiterada da contribuinte ao longo de vários anos de manter a classificação indevida do produto por ela industrializado; além disso, presentes duas outras circunstâncias agravantes, a saber:

III - a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo; ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966](#))

IV - qualquer circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas consequências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária. ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966](#))

A respeito, lembre-se, a contribuinte já teve notícias da falta de correção de sua interpretação quanto a alíquota a ser adotada para o produto em questão, de modo que restou evidente que a adoção desta alíquota teve o intuito modificar as características essenciais do FG (no caso a destinação e a alíquota), de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Quanto ao possível efeito confiscatório da multa de ofício, sequer deve ser conhecida a matéria, pelo cunho constitucional de que reveste, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelos motivos elencados, mantenho a qualificação da multa em 150% também em relação a esta segunda infração.

CONCLUSÃO

Assim, pelo exposto, voto no sentido de, i) não conhecer dos argumentos sobre matérias de cunho constitucional; ii) no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário unicamente para afastar os lançamentos do ano-calendário de 2006 pertinentes à infração nº 001 – omissão de receitas - depósitos bancários de origem não comprovada, mantendo os de 2005 e, integralmente, os relativos à infração nº 002 - classificação fiscal e alíquota de produtos industrializados pela recorrente em ambos os períodos; iii) cancelar a qualificação da multa em 150% relativamente aos lançamentos mantidos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

