



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10976.000130/2008-34
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-006.866 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de agosto de 2019
Recorrente COPY MAC REPRESENTAÇÃO COM EXP IMP LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/08/2004 a 31/12/2006

SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Nos termos do RIPI-2002, os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos, são equiparados a industrial.

No julgamento dos Embargos de Divergência - EREsp n° 1403532 pela sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça fixou a tese de que os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

Enquanto o Supremo Tribunal Federal não julgar o RE n° 946.648, cuja repercussão geral foi reconhecida, permanece válida a decisão do STJ.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPUTAÇÃO FISCAL DE SONEGAÇÃO.

A aplicação de multa de ofício qualificada só pode ocorrer nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64. Para tanto, faz-se necessário que a Fiscalização demonstre, através das circunstâncias do fato, a presença de dolo na conduta do contribuinte.

A ausência de reiteração (ou continuidade) delitiva e o diminuto montante do suposto crime de sonegação são circunstâncias que fazem prova robusta da inexistência de dolo, no caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, apenas para afastar a majoração da multa de ofício, em função da não comprovação de circunstância que a enseje.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de dois Autos de Infração (AI) de IPI, no valor total de R\$591.998,70, com juros de mora calculados até 31/05/2008, sendo R\$28.423,29 referente ao primeiro AI, que trata do período de apuração quinzenal, e R\$563.575,45 referente ao segundo AI, que trata do período de apuração mensal. O Termo de Verificação Fiscal, juntado às fls. 38/47, é parte integrante do Auto de Infração, descrevendo o procedimento fiscal adotado e as infrações identificadas, *in verbis*:

2 - DAS INFRAÇÕES

2.1 - PERÍODO DE APURAÇÃO QUINZENAL - AGOSTO E SETEMBRO DE 2004 - FALTA DE ESCRITURAÇÃO/LANÇAMENTO N A MENOR DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

O contribuinte deixou de escriturar os débitos de IPI lançados nas notas fiscais 000153 e 000155 nos valores, respectivamente, de R\$ 9.208,31 e R\$ 3.362,18 (fls. 143 a 144). Como se pode observar na cópia do livro Registro de Apuração de IPI as fls. 145 a 203, o sujeito passivo não apurou o IPI para agosto de 2004, e, em setembro, escriturou apenas o imposto destacado nas notas fiscais 000164, 000165 e 000166 (fls. 146-verso a 147), cujo total perfaz R\$ 6.298,01.

Ademais, lançou equivocadamente o imposto destacado na nota fiscal de nº 000155, já que a alíquota de 15%, aplicada ao valor tributável de R\$22.697,68, acarretaria um destaque de R\$3.404,65, ou seja, R\$42,47 a mais do que o valor calculado pelo contribuinte.

Desta forma, reapurou-se o imposto em tela para os meses de agosto e setembro de 2004, conforme demonstrativo à fl. 07, lavrando-se, em decorrência, o Auto de Infração as fls. 02 a 06.

2.2 — IPI NÃO LANÇADO - PERÍODO DE APURAÇÃO MENSAL

Do extrato das importações do contribuinte às fls. 310, observa-se que este importou chapas de alumínio, fotográficas e sensibilizadas, próprias para impressão offset, ora sob a classificação fiscal 3701.30.21, ora sob o código 3701.91.00 as quais, de qualquer forma, são tributadas à alíquota de 15%.

De acordo com suas respostas, os clientes Resma Comércio de Papéis Ltda (fls. 124 a 126) e Marprint Equipamentos Gráficos Ltda adquiriram exatamente este tipo de chapas (fls. 127 a 133), apesar de as notas fiscais indicarem meramente a venda de chapas de alumínio, não tributadas por ocasião da saída dos produtos, e sem qualquer indicação da

classificação fiscal adotada, conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte às fls. 43 a 98, e cópias de algumas das mencionadas notas (fls. 334 a 342).

Instado (fl. 99) a indicar as diferenças entre as importações de chapas de alumínio tributadas e as simplesmente descritas como retangulares, o contribuinte informou apenas uma descrição para os citados produtos, da qual destacam-se as seguintes passagens (fls. 102 a 103):

- "Função principal e secundária: Tem como função receber, o que deve ser impresso, através de fotolito, laser file ou vegetal, que fica gravado na chapa, e transferir para o papel, o que estiver gravado na chapa";
- "Princípio e descrição resumida de funcionamento, aplicação, uso ou emprego, bem como composição química: a chapa de alumínio recebe a adesão de um sensibilizante para que pegue a aderência da imagem ao ser exposta à luz, sendo que esta imagem pode ser transferida para a chapa através do filme, do vegetal ou do laser, tendo a forma de preparo e revelação transcritas no Boletim técnico anexo ao Termo de Intimação de nº 766/2007".

Desta forma, os produtos vendidos aos clientes Resma e Marprint devem ser classificados, indubitavelmente, na posição 3701 - Chapas e filmes planos, fotográficos, sensibilizados, não impressionados, de matérias diferentes do papel, do cartão e dos têxteis. Dada a sua finalidade, portanto, de forma alguma poderiam ser classificados na posição 7606, entendimento este reforçado pela NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado referentes à Seção XV, a qual indica excluírem-se da referida seção "as chapas fotográficas metálicas, sensibilizadas, utilizadas, por exemplo, em fotogravura (posição 3701)".

Assim, intimado a justificar o não destaque do IPI em algumas notas fiscais de vendas a estes clientes (fl. 99), o contribuinte justificou-se a firmando (fl. 102) que se tratavam de revendas de mercadorias adquiridas no mercado interno. No entanto, conforme respostas dos clientes, (fls. 126 e 133), as chapas teriam sido fabricadas na China, país, aliás, de origem das importações acima citadas.

Regularmente intimada a comprovar a aquisição no mercado interno de todas as chapas de alumínio comercializadas com a Resma e a Marprint, conforme fls. 118 a 123, a empresa não se manifestou.

Não obstante, havendo percebido, pela escrituração do contribuinte, que a Graff Comércio de Importação e Exportação Ltda, empresa nacional, teria lhe fornecido, em 2005, este tipo de mercadoria, intimamo-la (fls. 134 a 136) a comprovar, sob o aspecto financeiro, as supostas vendas. Reintimada (fls. 137 a 138), a suposta fornecedora não comprovou a comercialização dos produtos (fls. 343 a 346 e 348 a 362). Cabe ainda informar que a suposta operação é, no mínimo, paradoxal, pois poucos dias antes das mencionadas vendas, a Graff adquiriu os mesmos produtos do contribuinte fiscalizado, conforme Livro Registro de Entradas às fls. 204 a 243.

Outro suposto fornecedor de chapas para offset no mercado nacional, Manrie Importação e Representação Ltda, regularmente intimado e reintimado (fls. 139 a 142), do mesmo modo não se manifestou, não restando, também, qualquer comprovação de aquisição de chapas por parte do contribuinte no mercado nacional, e que tenham sido comercializadas aos dois clientes.

Desta forma, é forçoso inferir que contribuinte em epígrafe, na condição de estabelecimento equiparado a industrial, alienou aos clientes Resma Comércio de Papéis Ltda e Marprint Equipamentos Gráficos Ltda, sem o devido destaque do imposto, produtos tributados à alíquota de 15%, os quais, por oportuno, relacionamos por nota fiscal na planilha às fl. 333. A título de exemplo, exibimos, às fls. 334 a 342, algumas

das notas fiscais relacionadas, e, às fls. 311 a 332, alguns extratos de Declarações de Importação.

2.3 - GLOSA DE CRÉDITOS - IPI - PERÍODO DE APURAÇÃO MENSAL

Entretanto, foi observado que, além das saídas não tributadas, o contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados. Senão, vejamos.

A suposta venda da empresa Manrie Importação e Representação Ltda, descrita no item anterior e consubstanciada na nota fiscal de n.º 000010 (fls. 347), emitida em 10/06/2005 e escriturada em 27/04/2006 (fls. 227 a 228), possui várias incongruências, as quais inibem o aproveitamento dos créditos de IPI destacados na citada nota.

Em primeiro lugar, conforme indicação na própria nota fiscal, os produtos foram adquiridos, pelo suposto fornecedor, no mercado interno, o que não o torna à luz do Regulamento do IPI, equiparado a industrial em relação a estes produtos. E, ainda, que fosse, causa espécie que o contribuinte tenha se aproveitado destes créditos, quando justificou, às fl. 102, que não teria destacado o IPI, em duas de suas notas fiscais de venda, em virtude de se tratar de revenda de mercadorias adquiridas no mercado interno.

Ademais, a operação, tanto sob o aspecto da efetiva entrega das mercadorias, como sob o aspecto financeiro, não foi comprovada nem pelo suposto fornecedor nem pelo suposto adquirente, quedados em profundo silêncio após regularmente intimados e reintimados (fls. 139 a 142 e 118 a 123). Observe-se que a própria nota fiscal (fl. 347) não possui nenhum carimbo, aplicado em qualquer posto fiscal, durante seu trânsito entre o Amazonas e Minas Gerais, fato assaz incomum, dado o valor das mercadorias. Outrossim, não há identificação do transportador, e a escrituração da entrada foi feita quase um ano após a emissão.

Por último, a Manrie não apresentou DIPJ para o ano-calendário de 2005 (fl. 365), atitude incompatível com uma venda de R\$ 203.360,00, em apenas uma de suas notas fiscais. Ressalte-se que a Manrie encontra-se suspensa em virtude de irregularidades praticadas no comércio exterior (fl. 364), e declarou inativa nos anos de 2004 e 2003. Em relação ao ano-calendário 2002, apresentou DIPJ com faturamento de R\$22:038,19.

Já em dezembro de 2006, o contribuinte apropriou-se de créditos de IPI em virtude de remessas em consignação de folhas plásticas, cartões de PVC e papéis vegetais, conforme notas fiscais n.º 000852, 000853, 000855, 000857 e 000859 (fls. 358 a 362). Do mesmo modo, tais créditos não podem ser aproveitados, já que os produtos correspondentes foram adquiridos no mercado interno, e o contribuinte, por afirmar que não tributa as saídas das mercadorias adquiridas internamente (fls. 102), não pode ser considerado equiparado a industrial em relação a estas.

Deste modo, glosamos, de ofício, os créditos acima indicados, conforme resumo abaixo, e reconstituiu-se, em decorrência desta infração e da anterior, a escrita fiscal para o período de outubro de 2004 a dezembro de 2006 (fls. 19).

NF	Dt. Entrada	Fornecedor	CNPJ	Valor Produtos	IPI	Valor Glosado
10	27/04/2006	Manrie Imp. Repr. Ltda	63.667.901/0001-51	203.360,00	27.200,00	27.200,00
852	19/12/2006	Graff Com. Imp. Exp. Ltda	06.166.835/0001-00	4.845,50	726,82	726,82
853	19/12/2006	Graff Com. Imp. Exp. Ltda	06.166.835/0001-00	7.754,44	1.163,16	1.163,16
855	19/12/2006	Graff Com. Imp. Exp. Ltda	06.166.835/0001-00	47.988,54	7.198,28	7.198,28
857	19/12/2006	Graff Com. Imp. Exp. Ltda	06.166.835/0001-00	36.244,99	4.921,46	4.921,46
859	19/12/2006	Graff Com. Imp. Exp. Ltda	06.166.835/0001-00	14.129,52	706,47	706,47

2.4 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI

Por fim verificaram-se, no livro Registro de Apuração de IPI saldos devedores apurados pelo próprio contribuinte, relativos aos meses de junho de 2005, e janeiro, fevereiro e outubro de 2006, nos valores, respectivamente, de R\$5.104,62 (fl. 165), R\$1.409,31 (fl. 179), R\$1.068,36 (fl. 181) e R\$15.108,511 (fl. 197). Entretanto, não constam os correspondentes recolhimentos no sistema SINAL (fl. 366) e, tampouco, as confissões destes débitos nas DCTFs (fls. 367 a 373).

Constatando, assim, a inadimplência do sujeito passivo, lançaram-se, de ofício, os valores não pagos ou confessados, conforme Auto de Infração às fls. 08 a 18, no qual também constituímos os créditos referentes às infrações discriminadas nos itens 2.2 e 2.3.

3 - DAS MULTAS

Como registrado anteriormente, o contribuinte em tela aproveitou-se indevidamente de R\$27.200,00 de créditos de IPI, em função da escrituração da nota fiscal de n.º 000010, emitida por Manrie Importação e Representação Ltda. Tal atitude, a nosso ver, é tipificada como sonegação, definida no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964, em vista dos seguintes fatos:

- Regularmente intimado a comprovar a operação, tanto sob o aspecto da efetiva entrega das mercadorias, como sob o aspecto financeiro, o contribuinte nada respondeu;
- Da mesma forma, o suposto fornecedor não se manifestou;
- A nota fiscal possui alguns indícios de que tenha sido emitida sem que tenha havido a correspondente venda, como, por exemplo, o fato de que nenhum carimbo tenha sido aplicado em qualquer posto fiscal, durante seu trânsito entre o Amazonas e Minas Gerais;
- Da mesma forma, não há identificação do transportador;
- A numeração da nota fiscal é bastante baixa, para uma empresa aberta em 1990;
- A escrituração da referida nota foi efetuada quase um ano após a emissão;
- A Manrie possui vários indícios de que não passa de empresa de fachada: não apresentou DIPJ para o ano-calendário de 2005, atitude incompatível com uma venda de R\$ 203.360,00;
- Outrossim, este suposto fornecedor se declarou inativo nos anos de 2004 e 2003, e, em relação ao ano-calendário 2002, apresentou DIPJ com faturamento de apenas R\$22.038,19;
- Por fim, ressalte-se que a Manrie encontra-se suspensa em, virtude de irregularidades praticadas no comércio exterior.

Desta forma, em virtude do disposto no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, o percentual de multa em relação a esta infração, deveria ser, a princípio, de 150%.

Por outro lado, o contribuinte, apesar de regularmente intimado, não prestou esclarecimentos nem em relação à apropriação de créditos descrita acima, nem à apropriação de créditos de IPI ocorrida em dezembro de 2006, também descrita no item 2.3 deste termo, na qual não ficou caracterizada a sonegação. Portanto, em consonância com o art. 44, §, 27, da Lei n.º 9.430, o percentual de multa, a ser aplicado ao aproveitamento dos créditos correspondentes à nota fiscal emitida por Manrie Importação e Representação Ltda, deverá ser de 225% e, em relação ao aproveitamento de créditos indevidos, onde não houve a constatação de dolo, ocorrido em 2006, de 112,5%.

Regularmente cientificado, o sujeito passivo apresentou, em 01/07/2008, a Impugnação de fls. 404 /419, alegando, em síntese:

12. Com efeito, a lavratura peca, já em seu nascedouro, pela base razão de sua improcedência. E isto pelo simples fato de que, além de a empresa, como se afere da sua própria denominação, na estrita consonância de seu objetivo social que consta do seu ato constitutivo, **é uma empresa cuja atividade é representação, comércio, exportação e importação de mercadorias.** Ademais, as ilações do Sr. Agente Fiscal, a par das ações investigativas, de natureza policial, insista-se, não se constituem prova de qualquer irregularidade no tocante à falta de recolhimento de tributos, pois pretensa inexistência da totalidade das informações requisitadas, muitas delas sem qualquer relação com a obrigação tributária, seja acessória seja principal, não tipifica fato gerador de tributo, muito menos de IPI.

13. Não bastasse, a Impugnante, na medida de suas possibilidades e que a fiscalização tem de respeitar, atendeu aos seus "reclamos". Apenas não teve e não poderia ter condições de apresentar dados e informações acerca de seus clientes, que são pessoas distintas, sobre as quais nenhuma ingerência obviamente possui. O que é absolutamente certo, com se pode constatar do auto lavrado e do próprio relatório que o acompanha, é que inexistente qualquer elemento que possa autorizar a presunção de que a empresa atuada tenha agido, a qualquer tempo ou por qualquer meio, com o objetivo de burlar o fisco, com intuito sonegatório. Tanto que na própria capitulação da pretensa penalidade o Sr. agente fiscal aponta, claramente, a inocorrência de dolo.

(...)

15. É indubitável que a Impugnante atendeu, e a própria lavratura registra, ao termo fiscal. No caso vertente a fiscalização arguiu a tributação das operações examinadas, o que não é verídico porque **a Impugnante não desenvolveu operação, repita-se, tributável, pela inocorrência de fato gerador e não caracterização de contribuinte.**

Ora, a fiscalização, com a presente autuação, inova a estrutura do IPI, ao caracterizar a empresa atuada como contribuinte do IPI, enquadrando-a como tal de forma equivocada. E o equívoco se dá porque a Impugnante, na essência e nas operações aqui tratadas não se houve como contribuinte do IPI, (...).

(...)

Por outro lado, **a própria capitulação traduz-se como genérica, assumindo proporções de arbitramento,** por suposto descumprimento de obrigação acessória, consistente em involuntária ação de não comparecimento ao fisco, posto que a empresa e responsável houveram sido intimados por Edital. Ocorre, porém, que não se pode exigir tributo sem que o fato impositivo da obrigação se caracterize, nem muita em circunstância na qual a obrigação principal não foi descumprida.

(...)

Impossível, portanto, aceitar-se a lavratura. A obrigação apontada como não cumprida, não pode ser instituída pelo agente fiscal, mas sim pela lei. E **o auto não possui elementos para determinar que a operação examinada retrata operações de saída de estabelecimento equiparado a industrial de produtos pelo mesmo importado. A operação, específica, não foi realizada pela empresa na condição de contribuinte do imposto.** E a determinação regulamentar é clara, em não caracterizar, a atuada, como contribuinte nas condições examinadas, repita-se. Basta uma análise, criteriosa, dos documentos em anexo, para ter-se total compreensão do caso e percepção do equívoco fiscal.

(...)

23. Por outro lado, em matéria de direito tributário, os valores constantes da escrituração contábil-fiscal da empresa, por esta corroborada segundo seu entendimento e não sendo desclassificada, faz prova em seu favor, do contribuinte (Lei Complementar n.º 87/96), de onde se extrai o entendimento de que **a lei somente permite o arbitramento à autoridade, após diligências cabais, dado que é ela que tem o ônus de provar que os documentos ou as declarações prestadas sejam omissas ou não mereçam fé, o que aqui não ocorreu**, como se pode observar dos elementos do próprio auto.

(...)

26. Imperioso, assim, o acolhimento da presente Impugnação. A insubsistência da lavratura, pela inocorrência de tipificação de fato gerador de tributo, dada a também não caracterização de contribuinte do imposto na operação apontada, também o é pela **aplicação de multa, que, além de exacerbada, confiscatória e claramente fora da realidade econômico-jurídica do país, não se coaduna com os fatos**. A aplicação de multa só se convalida quando se pressupõe que tenha havido fraude nas operações do contribuinte, e não por **meras especulações, baseadas em fatos supostos, subjetivos e imaginários. Isto não pode constituir prova de fraude**, como exaustivamente discorrido.

A DRJ – Recife (DRJ/REC), em sessão de 13/05/2011, proferiu o Acórdão n.º 11-33.729, às fls. 613/625, através do qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, com a seguinte ementa:

SALDOS DEVEDORES DO IPI APURADOS NO RAIPI. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A própria interessada já havia apurado no seu Livro RAIPI saldos devedores do IPI relativos ao mês junho/2005 e, em 2006, nos meses janeiro, fevereiro e outubro. Entretanto, não efetuou os correspondentes recolhimentos de IPI, nem tampouco declarou esses débitos nas DCTF do período. Confirmados os débitos e correspondentes acréscimos legais exigíveis neste ponto.

OPERAÇÃO TRIBUTADA PELO IPI. DESTAQUE A MENOR DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL.

A autuada deu saída a produto com o destaque de IPI na Nota Fiscal, porém da aplicação da alíquota do IPI prevista para a mercadoria saída, sobre o valor tributável da operação, resultou imposto lançado na nota fiscal a menor do que o devido, caracterizando-se uma diferença de IPI sem o devido destaque.

SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO IMPORTADO. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA INDUSTRIAL. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO.

A interessada exerce entre outras atividades a de importação de produtos industrializados. O importador equipara-se a empresa industrial, incidindo IPI na operação de importação e também na operação de saída desses produtos importados do estabelecimento importador. A interessada importou da China as chapas de alumínio identificadas nas operações especificadas e as comercializou no mercado interno sem fazer o devido destaque do IPI nas respectivas saídas. Após a necessária reconstituição da escrita fiscal, resultaram saldos devedores do IPI.

AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADAS. GLOSA DE INDEVIDOS SUPOSTOS CRÉDITOS DO IPI.

Não há incidência do IPI em operação meramente comercial de aquisição de produto mediante revenda, pelo fornecedor no mercado interno, a empresa não industrial. Nessa operação a interessada não se equipara a empresa industrial. Não cabe por essas aquisições nenhum crédito de IPI. Deve ser mantida a glosa fiscal.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. DUPLICAÇÃO PARA 150%.

Caracterizada sonegação fiscal, nos termos do art.71 da Lei 4.502/64, com relação ao indevido aproveitamento de crédito do IPI em operação específica cuja existência não pôde ser confirmada nem comprovada, referente a NF nº 000010, emitida pela suposta fornecedora. O disposto no art.44, II, da Lei 9.430/96 autoriza nas circunstâncias apuradas pela fiscalização a duplicação do percentual da multa de ofício previsto no inciso I do mesmo artigo, de 75% para 150%. Para os demais itens da autuação, sobre a glosa de créditos indevidos de IPI, e sobre imposto devido não recolhido, foi devidamente aplicada a multa de ofício de 75%.

NÃO CARACTERIZADAS AS HIPÓTESES DE AGRAVAMENTO DAS MULTAS APLICADAS PARA 112,5% E 225%.

Não ficaram bem caracterizadas as hipóteses previstas nos incisos I a III do §2º do art.44 da Lei 9.430/96. Sempre que intimada a interessada apresentou seus esclarecimentos, embora nem sempre congruentes com o esperado pela fiscalização, também não deixou de apresentar seus livros obrigatórios ou documentação técnica, ao menos no ponto em que se encontravam. Afastados os agravamentos da multa para 112,5% e 225%.

A ciência deste Acórdão pelo sujeito passivo se deu por via postal em 05/10/2011, conforme “Aviso de Recebimento - AR” à fl. 633. Irresignado com a decisão da DRJ-REC, **o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 28/10/2011, às fls. 643/657**, concordando com a decisão da DRJ no tocante à não caracterização das hipóteses de agravamento das multas de ofício e, nas demais matérias, reiterando os mesmos argumentos trazidos na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR E/OU NÃO SER CONTRIBUINTE DO IPI

Sustenta o recorrente que é uma empresa cuja atividade é representação, comércio, exportação e importação de mercadorias, não desenvolvendo operação tributável pelo IPI, pela inoccorrência de fato gerador e sua não caracterização de contribuinte. Afirma que a fiscalização inova a estrutura do IPI, ao caracterizar a empresa autuada como contribuinte, enquadrando-a como tal de forma equivocada.

As operações nas quais a Autoridade Fiscal enquadrou o recorrente como equipado a industrial e realizou a constituição de crédito tributário por falta de destaque do IPI na nota fiscal são as referentes às saídas de produtos importados pelo autuado para revenda no

mercado interno aos contribuintes Marprint Equipamentos Gráficos Ltda e Resma Comércio de Papéis Ltda, conforme planilha às fls. 359/360.

Como bem ressaltado pela decisão *a quo*, o recorrente, apesar de alegar, durante a ação fiscal, que tais mercadorias foram adquiridas no mercado interno, não logrou êxito em tal comprovação. Com efeito, a decisão da DRJ, com total suporte na narrativa fiscal, assim está fundamentada:

A fiscalização apurou que conforme o extrato de importações realizadas pela COPY MAC REPRESENTAÇÃO COM EXP IMP LTDA (Copy Mac), is fls.310, esta importou chapas de alumínio próprias para impressão *offset* tributadas, pelo IPI, à alíquota de 15%. As empresas Resma Comércio de Papéis Ltda e Marprint Equipamentos Gráficos Ltda adquiriram da Copy Mac esse tipo de chapa (ver fls.124/133). Entretanto, nas notas fiscais relacionadas a essas operações não houve o destaque do IPI incidente (vide fls.334/342).

Por sua vez, a ora impugnante alega genericamente que em tais operações não haveria incidência do IPI por se tratarem de operações de revenda de mercadoria adquirida no mercado interno, deixando de apresentar qualquer comprovação dessas aquisições. Pesa, ainda, contra a alegação da ora impugnante, a informação dada por seus clientes antes referidos (ver fls.126/133), que as chapas de alumínio referidas, adquiridas da Copy Mac, foram fabricadas na China, e, não esqueçamos, a Copy Mac, efetivamente efetuou diversas importações dessas chapas da China.

É bem verdade, que além de importar aquelas chapas, a Copy Mac poderia também adquirir outras no mercado interno. Para prevenir tal possibilidade a fiscalização intimou a interessada a que comprovasse especificamente, por meio de documentos idôneos, a aquisição no mercado interno das chapas comercializadas com as empresas Resma e Marprint (ver fls.118/123). Contudo a Copy Mac silenciou.

Por outro lado, a partir da escrituração da interessada, a fiscalização identificou registros de que a empresa Graff Comércio de Importação e Exportação Ltda (Graff) haveria fornecido, em 2005, esse tipo de mercadoria A Copy Mac. Por isso intimou por várias vezes essa empresa a que comprovasse documentalmente, sob o aspecto financeiro, a efetividade das supostas vendas. Porém, por primeiro, a suposta fornecedora não comprovou a comercialização dos mencionados produtos, e, por segundo, apurou-se, em aparente contradição, que poucos dias antes das supostas vendas, a Graff adquiriu da Copy Mac, conforme documentos de fls.204/309, os mesmos produtos industrializados (dos quais a Copy Mac é importadora).

Outro suposto fornecedor foi identificado na investigação fiscal, a Manrie Importação e Representação Ltda. Esse também foi intimado e reintimado a comprovar a efetividade de supostas operações de venda A. Copy Mac (fls.139/142) e igualmente não se manifestou.

Em resumo, nem a própria Copy Mac, nem os seus supostos fornecedores, no mercado interno, de produtos que, relembra-se, são da mesma natureza das chapas de alumínio importadas pela Copy Mac da China, nenhum deles foi capaz de apresentar qualquer evidência idônea de que houve tais aquisições no mercado interno, no período e operações auditadas. Ao contrário, o conjunto de documentos e evidências apontam para o contrário, isto é, que a Copy Mac importou da China as chapas de alumínio identificadas nas operações especificadas e as comercializou com as empresas Resma e Marprint, sem fazer o devido destaque do IPI nas respectivas saídas. A título de demonstrar a congruência da conclusão nesse ponto da acusação fiscal, a fiscalização fez juntar ao processo a planilha de venda de produtos tributados sem o devido destaque do imposto, notas fiscais das operações e extratos de declarações de importação de fls. 310/342, que estabelecem suficiente suporte A acusação de que os produtos importados

através das DI's indicadas (fls. 311/332) foram comercializados com a Resma e a Marprint nas datas e valores indicados à fl. 333. As notas fiscais relacionadas às operações estão às fls.334/342.

Contra os fundamentos acima expostos, o recorrente não apresentou contestação específica no Recurso Voluntário, limitando-se a repisar os mesmos argumentos já levantados na Impugnação. Logo, entendo que restou comprovado pelo Fisco que tais mercadorias foram importadas e posteriormente revendidas no mercado interno.

Assim sendo, o recorrente foi corretamente enquadrado pela Autoridade Tributária como equiparado a industrial, nos termos do art. 9º, inciso I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI-2002):

TÍTULO II

DOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS E EQUIPARADOS A INDUSTRIAL

Estabelecimento Industrial

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

Uma vez que o autuado deu saída a produtos de procedência estrangeira no mercado interno, deveria ter realizado o destaque do IPI devido nas respectivas notas fiscais, como bem identificado pelo Auditor-Fiscal.

Esta questão foi objeto dos Embargos de Divergência - EREsp nº 1403532, **julgados em 18/12/2015** pela sistemática dos Recursos Repetitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fixado a seguinte tese na ementa do Acórdão:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, **os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.**

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

De acordo com o regimento interno do CARF (RICARF), Portaria MF nº 343/2015, Anexo II, art. 62, os conselheiros devem dar cumprimento a decisões como esta:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

(...)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Deve-se destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE n.º 946.648, **em decisão de 30/06/2016**, entendeu que possui repercussão geral a controvérsia relativa à incidência do IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial. Tendo em vista que até o momento o referido Recurso Extraordinário não foi julgado, e que não existe decisão *erga omnes* suspendendo os efeitos do repetitivo do STJ, esta decisão deve refletir a tese nele contida, por força do art. 62 do RICARF.

Assim, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

II – DA ALEGACÃO DE ARBITRAMENTO INDEVIDO

Alega o recorrente que a própria capitulação da autuação traduz-se como genérica, assumindo proporções de arbitramento. Afirma que a lei somente permite o arbitramento à autoridade após diligências cabais, dado que é ela que tem o ônus de provar que os documentos ou as declarações prestadas sejam omissas ou não mereçam fé, o que não ocorreu durante o procedimento fiscal.

No entanto, analisando os autos, verifico que os documentos e as declarações prestadas pelo contribuinte não foram considerados inidôneos, bem como que não ocorreu qualquer arbitramento da base de cálculo do IPI. Os pedidos de esclarecimentos que não foram respondidos pelo contribuinte e pelas empresas diligenciadas tiveram apenas duas consequências:

- 1) Impediu que a Fiscalização confirmasse as alegações de que as mercadorias eram nacionais, tornando-se mais um elemento a indicar que o autuado, em relação a essas mercadorias importadas e revendidas internamente, é equiparado a industrial;
- 2) Embasou a aplicação de multa agravada em 50%.

A base de cálculo do lançamento foi obtida diretamente do valor das mercadorias constante nas notas fiscais emitidas pelo fiscalizado sem realizar o destaque do IPI, conforme planilhas às fls. 359/360, inexistindo qualquer arbitramento de valores, ao contrário do que afirma a defesa.

Assim, voto por negar provimento a este pedido do recorrente

III – DA ALEGACÃO DE MULTA EXACERBADA, CONFISCATÓRIA E CLARAMENTE FORA DA REALIDADE ECONÔMICO-JURÍDICA DO PAÍS

O recorrente afirma que a aplicação da multa de ofício, além de exacerbada, confiscatória e claramente fora da realidade econômico-jurídica do país, não se coaduna com os fatos.

A multa imposta encontra previsão legal no art. 44, inciso I, c/c os §§ 1º e 2º, inciso I, da Lei n.º 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 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; (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Analisar se tal multa possui caráter confiscatório e/ou exacerbado implicaria analisar sua constitucionalidade, o que é vedado a este Tribunal Administrativo. A matéria já se encontra pacificada administrativamente, nos termos da Súmula CARF n.º 02:

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

Nesse contexto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

IV - DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE PROVA DE FRAUDE

Alega o recorrente que a aplicação de multa só se convalida quando se pressupõe que tenha havido fraude nas operações do contribuinte, e não por meras especulações, baseadas em fatos supostos, subjetivos e imaginários, o que não pode se constituir em prova de fraude. Afirma que a multa não se coaduna com os fatos.

O Auditor-Fiscal, por outro lado, fundamenta a imputação de sonegação, apta a justificar a aplicação de multa de ofício qualificada de 150%, nos seguintes fatos:

- Regularmente intimado a comprovar a operação, tanto sob o aspecto da efetiva entrega das mercadorias, como sob o aspecto financeiro, o contribuinte nada respondeu;
- Da mesma forma, o suposto fornecedor não se manifestou;

- A nota fiscal possui alguns indícios de que tenha sido emitida sem que tenha havido a correspondente venda, como, por exemplo, o fato de que nenhum carimbo tenha sido aplicado em qualquer posto fiscal, durante seu trânsito entre o Amazonas e Minas Gerais;
- Da mesma forma, não há identificação do transportador;
- A numeração da nota fiscal é bastante baixa, para uma empresa aberta em 1990;
- A escrituração da referida nota foi efetuada quase um ano após a emissão;
- A Manrie possui vários indícios de que não passa de empresa de fachada: não apresentou DIPJ para o ano-calendário de 2005, atitude incompatível com uma venda de R\$ 203.360,00;
- Outrossim, este suposto fornecedor se declarou inativo nos anos de 2004 e 2003, e, em relação ao ano-calendário 2002, apresentou DIPJ com faturamento de apenas R\$22.038,19;
- Por fim, ressalte-se que a Manrie encontra-se suspensa em, virtude de irregularidades praticadas no comércio exterior.

Nesta questão, entendo que assiste razão ao recorrente, e dirijo das conclusões da DRJ. Com efeito, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, o percentual de multa de ofício de 75% será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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.

Art . 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como se observa, em todos os casos previstos o elemento volitivo, o dolo, está presente no tipo descrito, sendo necessário que a Fiscalização demonstre, através das circunstâncias do fato, a sua presença na conduta do contribuinte.

A partir da descrição dos fatos constante do TVF, observa-se que a acusação fiscal é de sonegação, com referência expressa ao art. 71 da Lei nº 4.502/64, e unicamente em relação à utilização indevida de R\$27.200,00 como créditos de IPI, em função da escrituração da nota fiscal de nº 000010, emitida por Manrie Importação e Representação Ltda.

Analisando os fatos enumerados pelo Fisco como indicativos da sonegação, observo que a maioria deles se refere a situações imputáveis exclusivamente ao fornecedor da nota fiscal (tais como não ter entregue DIPJ; encontrar-se suspensa em virtude de irregularidades praticadas no comércio exterior; não responder à intimação fiscal, etc), este sim passível de uma

verificação para confirmar a prática do crime de sonegação. Tais fatos podem até sugerir um conluio entre as partes, mas este crime não faz parte da acusação fiscal, logo não foi sequer investigado.

A falta de resposta à intimação do Auditor-Fiscal pode implicar a glosa do crédito a que se refere, mas é apenas um indício leve de uma possível sonegação, a demandar indícios muito mais fortes e concretos. Da mesma forma a ausência de carimbo em posto fiscal e de identificação do transportador, que podem indicar a simulação de uma venda, mas que demandaria a comprovação de um conluio entre vendedor e comprador. Além disso, não se descarta a possibilidade de ser um simples equívoco, daí a necessidade de outros elementos comprobatórios.

A escrituração da referida nota ter sido efetuada quase um ano após a emissão não implica em sonegação, pois a escrituração de créditos extemporâneos é permitida pela legislação.

Contudo, os elementos mais relevantes para a **não** aplicação da multa de ofício qualificada, a meu ver, são a ausência de reiteração (ou continuidade) delitiva e o montante do suposto crime de sonegação.

Analisando o livro RAIPI, anexado pelo Auditor-Fiscal aos autos, às fls. 168/229, constatei que o contribuinte realizou diversas compras para comercialização com direito a crédito do IPI e que não foram contestadas pela Autoridade Tributária, à exceção dessa única nota fiscal com destaque de IPI no valor de R\$27.200,00. Assim, no montante global das aquisições com direito a crédito, uma única nota fiscal, com valor de crédito irrelevante, me parece muito pouco a comprovar a existência de uma vontade livre e consciente de realizar os elementos do tipo penal.

V - CONCLUSÃO

Pelos fundamentos acima expostos, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator