



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

Processo n° 10980.723561/2014-51
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3301-004.134 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2017
Matéria IPI - crédito presumido
Recorrentes Nissan do Brasil Automóveis Ltda
Fazenda Nacional
Nissan do Brasil Automóveis Ltda
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2010

IPI. REGIME ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETES. TERMO DE ADESÃO. OBRIGATORIEDADE.

A exigência do Termo de Adesão instituído pela RFB, por meio da IN RFB 91/2001, está em conformidade com o disposto na MP 2158-35 de 2001, art. 56, sendo sua apresentação condição para a usufruto do Regime Especial e, por conseguinte, condição para a regular obtenção do correspondente crédito presumido.

IPI. RESTITUIÇÃO. ÔNUS FINANCEIRO. COMPROVAÇÃO. PREÇO TABELADO. INICIATIVA PRIVADA. IMPOSSIBILIDADE.

A teor das disposições do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), a restituição de IPI pago a maior somente pode ser reconhecida àquele que efetivamente suportar o ônus ou, se for o caso, estar autorizado por aquele que o suportou.

Para fins de restituição, a comprovação de assunção do ônus financeiro de tributo pago a maior, nos termos do art. 166 do CTN, por meio de tabelamento de preços, somente pode ser admitido quando for gerido por ente público, demonstrado que referido tributo é componente para a formação do preço tabelado

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2010

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. LEI 9.430/96, ART. 44. LEI 4.502/64, ART 80. APLICABILIDADE.

O disposto na Lei nº 4.502, de 1964, artigo 80, regulamentado pelo Decreto 7.212, de 2010 (RIPI), artigo 569, diz respeito a falta de lançamento do IPI (falta de destaque na nota fiscal) por parte do contribuinte, ou, se lançado, não tenha sido recolhido.

Conquanto do disposto na Lei nº 9.430/96, artigo 44, aplica-se genericamente à Lançamento de Ofício, especificamente às exigências de IPI quando o respectivo fato gerador não for alcançados pelo indigitado artigo 80. É o caso de crédito do imposto, em face da não cumulatividade, que, em sendo glosado pela fiscalização, ensejará a aplicação do disposto na Lei 9430/96, art. 44, posto que, na espécie, não se verifica viável a aplicação da lei específica do IPI, Lei nº 4.502/64, por inexistir previsão, tampouco possibilidade, desse lançamento ser executado pelo contribuinte, via destaque na nota fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento, inclusive penalidade pecuniária, incidirá juros de mora, aplicando-se à espécie a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No âmbito de Processo Administrativo Fiscal, em sede recursal, não se julgam arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, já sumulada nesse conselho:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso de Ofício Provido.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa de 112,5% por discordância com o acórdão recorrido sobre a fundamentação legal. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa novamente para 75%, pois os fatos que ensejaram a majoração da multa, ou seja, a falta de atendimento às intimações não restaram comprovados. Vencido o Conselheiro José Henrique Mauri (relator). Redatora designada para o voto vencedor: Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Relator

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri (Relator), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Renato Vieira de Avila (Suplente), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de fls. 784/790, e anexos, lavrado para formalizar exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de juros de mora e multa de ofício.

Conforme a descrição dos fatos, a fiscalização identificou duas infrações à legislação do imposto a saber:

(i) o estabelecimento industrial deixou de recolher imposto em decorrência da escrituração e utilização de crédito indevido de IPI, itens "1" e "2" do Relatório Fiscal, fato gerador janeiro a abril de 2010, com agravamento da multa de ofício para 112,5%.

(ii) falta de lançamento de imposto nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter-se utilizado incorretamente do instituto da isenção do imposto, item "3" do Relatório Fiscal, fatos geradores 31/03, 30/04, 31/07 e 31/10, todos do ano de 2011.

A fiscalização, conforme detalhado no Relatório Fiscal das fls. 768/782, apurou os seguintes fatos, ensejadores da autuação:

(...)

1- DOS CRÉDITOS DE IPI – ANO-CALENDÁRIO 2010 (janeiro a abril)

(...)

1.1. Do saldo Credor de Período Anterior

Os valores informados como “saldo credor de período anterior” são indevidos. Verifica-se na ficha 20 da DIPJ do ano-calendário de 2009 (ficha anexa) que em dezembro desse ano, a empresa apurou saldo devedor de IPI. Portanto, se há

valor de IPI a pagar em dezembro de 2009 não há saldo credor de período anterior que possa ser utilizado pela empresa em janeiro de 2010. Anexamos também cópia dos extratos da DCTF que demonstra o valor de IPI a pagar em dezembro de 2009.

Na ficha 20 da DIPJ do AC 2010 e extrato de débito da DCTF (anexos) verifica-se que em janeiro desse ano a empresa também apurou saldo devedor. Portanto, o saldo credor de período anterior informado em fevereiro de 2010 não existe. Como foi dito, a empresa pagou IPI em janeiro de 2010.

Assim, como não há saldo credor de IPI de períodos anteriores, os valores informados nessa rubrica não foram aceitos e, portanto, glosados.

1.2. Do crédito decorrente de diferença de alíquota – veículo TIIDA

(...)

O contribuinte foi intimado a apresentar a Memória de Cálculo onde constam detalhes de todas as notas que compõem o total de R\$ 5.055.469,00 que a empresa alega ter direito a creditar-se referente às saídas do veículo Tiida com alíquota maior que a devida no período de janeiro a março de 2010. Também foi intimada (Termo nº 04) a comprovar que assumiu o encargo financeiro do IPI relativo a estas operações. Não atendeu a estas intimações.

Esta fiscalização entende que apesar da Nissan afirmar que utilizou uma alíquota maior que a devida, o ônus financeiro da operação foi do adquirente da mercadoria. Assim, a Nissan só teria direito ao crédito referente à diferença de alíquota se houvesse comprovadamente assumido o encargo financeiro do IPI ou se estivesse expressamente autorizada por quem o haja assumido. Não é cabível que a Nissan cobre um valor de IPI a maior dos adquirentes de seus veículos e depois os retenha e não os repasse à Fazenda Pública. A empresa não tem direito de se apropriar de tais créditos.

O art. 6º da IN RFB nº 900, de 30/12/2008, veda a restituição de tributo ou contribuição administrados pela SRF, cujo encargo financeiro tenha sido suportado por terceiro, salvo se estiver por este expressamente autorizado, preceito esse que decorre do disposto no art. 166 do CTN (Lei 5.172/66).

(...)

Em vista do exposto acima, glosamos o crédito de R\$ 5.055.469,00 utilizado pela empresa em abril/2010.

1.3. Do Crédito Presumido previsto na MP 2158-35 de 2001

(...)

Trata-se do crédito presumido de 3% do valor do imposto destacado na nota fiscal, mas vinculado aos serviços de transporte. A opção ao regime dar-se-á mediante a apresentação, à autoridade competente, do “Termo de Adesão”, cujo modelo acompanha a IN.

Até o presente momento a empresa não apresentou o Termo de Adesão exigido pelo art. 2º da IN SRF 91/2001. Por este motivo, não há como se falar no direito da empresa. Como ela não comprovou que faz jus ao Regime Especial de apuração instituído nos termos do art. 56 da MP 2.158-35/2001, também não foram analisadas as planilhas encaminhadas por e-mail pela empresa (as

planilhas foram juntadas ao processo). Enfatizamos que a empresa foi intimada a apresentar o referido Termo através da Intimação 03 e reintimada através da Intimação 04.

Assim, vencidos os prazos para manifestação da empresa e não tendo esta atendido, nos prazos estipulados, às solicitações desta fiscalização foram glosados os créditos que não ficaram comprovados. Ou seja, foram aceitos apenas os créditos básicos de IPI destacados nas notas fiscais de entrada. Demonstramos no quadro a seguir os valores de crédito básico, os valores utilizados pela empresa e a diferença glosada por falta de comprovação.

(...)

2- DA DIFERENÇA DE IPI A PAGAR NO ANO-CALENDÁRIO 2010 (janeiro a abril)

Tendo em vista os valores de créditos de IPI apropriados pela empresa que não foram comprovados à fiscalização e suas respectivas glosas, procedemos ao lançamento de ofício das diferenças apuradas, mediante a lavratura de Auto de Infração conforme valores discriminados abaixo:

(...)

DO AGRAVAMENTO DA MULTA

Conforme relatado acima, em 15/09/2014 a empresa tomou ciência do Termo de Intimação nº 03. Visto que a empresa não tinha apresentado resposta, em 03/10/2014 foi encaminhado e-mail para o contato da empresa que vinha prestando atendimento a esta fiscalização. Também foi tentado o contato através de telefone para os números fornecidos mas as ligações não foram atendidas. Em 07/11/2014 tentou-se mais um contato com outra funcionária da empresa ao qual não obtivemos resposta.

Em 11/11/2014 a empresa tomou ciência do Termo de Intimação nº 04. Prazo de resposta expirado em 17/11/2014.

Depois de mais de setenta dias sem contato, em 19/11/2014 às 19:02 a empresa encaminhou e-mail com alguns arquivos anexos.

Consideramos que o contribuinte deixou de atender a Intimação 03, e quanto às reintimações do Termo nº 04 atendeu em parte, de forma indevida (deveria juntar os documentos através do Dossiê de Procedimento) e fora de prazo.

Assim, fica sujeito à multa agravada conforme determinado no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

(...)

3- DA DIFERENÇA DE IPI A PAGAR NO ANO-CALENDÁRIO 2011

Verificamos que a empresa vendeu alguns veículos, em cujas saídas não houve o destaque de IPI. Consta dos dados adicionais destas notas fiscais que se tratam dos casos de Isenção para portadores de deficiência previstos na Lei 8.989, de 24 de fevereiro de 1995.

(...)

A Instrução Normativa RFB nº 988, de 22 de dezembro de 2009, prevê que nestes casos, a nota fiscal deve ser emitida em nome do beneficiário:

(...)

As notas fiscais de saída trazem o número do processo de Isenção a que se referem. Em consulta efetuada aos sistemas da Receita Federal, em anexo, observamos que os processos trazem como beneficiários pessoas diversas daquelas para as quais foram emitidas as notas fiscais.

Considerando que não foram cumpridas as exigências legais para as saídas com isenção nos casos abaixo, isto é, as Notas Fiscais de Venda não foram emitidas em nome dos respectivos beneficiários das Isenções, procedemos ao lançamento de ofício do IPI (imposto sobre produtos industrializados), mediante lavratura de Auto de Infração:

(...)

Foi aplicada a alíquota de 11% conforme estabelecida no Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, anexo Seção XVII, Nota Complementar (NC) da TIPI NC 87-2. Os veículos se enquadram no EX-001 (de cilindrada superior a 1.500 cm³, mas não superior a 2.000 cm³). Verifica-se nas notas fiscais de saída que os veículos possuem 1798 cilindros e combustível álcool/gasolina.

(...)

Para este caso foi aplicada a multa de 75% conforme determinado no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

(...)

O enquadramento legal das infrações consta às fls. 785 e 786 e o das multas de ofício e dos juros de mora no demonstrativo da fl. 790.

Inconformada parcialmente com a exigência, a interessada apresentou as razões de defesa à primeira instância, às fls. 800 a 833, assim resumidas pelo julgador *a quo*:

Diz que “Em que pese a concordância parcial com o lançamento, conforme esclarecido acima, em relação às demais infrações apuradas pela d. Fiscalização, o auto de infração não merece prosperar. Isso porque, a Impugnante faz jus aos créditos de IPI decorrentes da aplicação equivocada de alíquota a maior do IPI nas vendas do veículo TIIDA e ao crédito presumido de IPI previsto na MP nº 2.158-35/2001.

Além disso, a impugnante também não concorda com o agravamento da multa de ofício aplicada no percentual de 112,5% para os fatos geradores apurados para o ano-calendário de 2010.”

Em relação aos créditos decorrentes da aplicação de alíquota a maior do IPI nas vendas do veículo TIIDA, relata que no período de janeiro a março de 2010 efetuou vendas dos referidos veículos (classificados na TIPI sob a NCM 8703.23.10 Ex 1) à concessionárias e à pessoas físicas tributadas pelo IPI mediante a aplicação da alíquota de 13%, no entanto, por um lapso, não foi observada a alíquota correta para o recolhimento do IPI nessas operações, a qual, nos termos do Decreto nº 6.890/2009 deveria corresponder, no dito período, ao percentual de 7,5% (sete e meio por cento), e que, assim, a diferença de alíquota do

IPI nessas operações de saída gerou um crédito do imposto no valor de RS 5.055.469,00 (cinco milhões e cinqüenta e cinco mil e quatrocentos e sessenta e nove reais), para cuja recuperação escriturou em seu Livro de Registro e Apuração do IPI no mês de abril de 2010.

Giza que:

39. Todavia, no presente caso, o valor do IPI cujo ônus financeiro foi repassado ao adquirente da mercadoria refere-se apenas ao percentual de 7,5% do IPI, qual seja, o valor da alíquota correta que deveria ter sido aplicada nas vendas do veículo TIIDA no período em questão. Até porque, essa foi a alíquota do IPI considerada na composição do custo de produção do veículo, utilizada para elaborar as tabelas de preço praticadas pela Impugnante.

40. No momento em que a Impugnante emite uma nota fiscal de saída do veículo TIIDA utilizando o preço tabelado – que levou em consideração a alíquota de IPI de 7,5% em sua formação – mas, utiliza por um equívoco, uma alíquota de IPI de 13%, na prática, não há o repasse ao adquirente do veículo desse excedente de alíquota (13% - 7,5% = 5.5%) utilizado indevidamente e a maior. O que se verifica nesse caso é que o equívoco cometido pela Impugnante teve como consequência única e exclusiva a diminuição de sua margem de lucro inicialmente prevista nessa venda.

Em relação ao crédito presumido do IPI de 3% do valor do imposto destacado nota fiscal, vinculado aos serviços de transporte, previsto no artigo 56, da MP nº 2.158-35/2001, diz que a fiscalização deixou de reconhecer o direito ao seu aproveitamento exclusivamente em razão da não apresentação do Termo de Adesão previsto no artigo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 91/2001, não tendo sequer analisado os documentos apresentados pela impugnante que demonstram o direito material do crédito, embora tenha anexado os referidos documentos ao presente processo administrativo.

Aduz que:

63. A esse respeito, a Impugnante esclarece que atendeu a todos os requisitos materiais para aproveitamento do crédito presumido de IPI em questão.

64. Tal fato pode ser constatado, inicialmente, pela análise do memorando de entendimentos celebrado entre Renault do Brasil S.A., Catlog Logística de Transportes S.A. e a Impugnante (doc. 16), que abrangeu entendimentos entre as partes sobre os serviços de transporte que passaram a ser prestados também à Impugnante, nos termos do contrato de prestação de serviços logísticos firmado inicialmente apenas entre a Renault do Brasil S.A. e a Catlog Logística de Transportes S.A. (doc. 17).

65. Além disso, para que não reste qualquer dúvida sobre o tema, a Impugnante apresenta, a título exemplificativo, alguns documentos de Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (doc. 18), acompanhado das respectivas notas fiscais dos veículos transportados (doc. 19) no período em questão.

66. A simples leitura de tais documentos deixa claro que os serviços de transporte prestados à Impugnante (i) eram executados ou contratados por estabelecimento industrial, (ii) eram cobrados juntamente com o preço dos produtos, nas operações de saída do estabelecimento industrial e (iii) compreendiam a totalidade do trajeto no país

67. O atendimento aos requisitos em questão fica ainda mais claro na medida em que o regime especial de apuração do IPI ainda é atualmente aproveitado pela Impugnante, como se verifica pelo Termo de Adesão apresentado para o ano-calendário de 2014 (doc. 20).

Alega, ainda, que:

73. Assim, a não apresentação do Termo de Adesão para o ano-calendário de 2010, utilizado como fundamento pela d. fiscalização para a glosa dos créditos presumidos de IPI, sequer consta como condição prevista no artigo 56, da MP nº 2.158-35/2001 para o aproveitamento do crédito presumido de IPI.

74. Na prática, o documento em questão está previsto apenas na Instrução Normativa SRF nº 91/2001, norma infralegal, e refere-se tão somente a uma obrigação acessória de cunho formal, que não tem o condão de alterar o fato de que a Impugnante efetivamente atende todas as condições materiais previstas no artigo 56, da MP nº 2.158-35/2001.

75. Na pior das hipóteses, poderia ter sido aplicada à Impugnante uma penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentação do referido

Termo de Adesão, mas jamais a revogação do seu direito subjetivo adquirido em função do correto cumprimento das condições previstas na legislação pertinente.

Defende a inaplicabilidade da multa de ofício agravada no percentual de 112,5%.

Inicialmente, esclarece que:

86. No que se refere ao Termo de Intimação nº 03, a Impugnante esclarece que a solicitação da d. Fiscalização consistia na apresentação de documentos até então não localizados pela Impugnante, o que inviabilizou a sua disponibilização naquele momento.

Vale observar, inclusive, que a não apresentação dos referidos documentos só trouxe prejuízos à própria Impugnante, uma vez que acarretou na glosa dos créditos de IPI que deveriam ser suportados por tais documentos,

88. Em relação ao Termo de Intimação nº 04, a Impugnante reconhece que, de fato, por um lapso, a sua resposta ocorreu apenas 2 (dois) dias após o prazo de 5 (cinco) dias que havia sido determinado pela d. Fiscalização. Esse atraso ocorreu justamente porque a Impugnante estava tentando localizar os documentos que haviam sido solicitados e que, por fim, acabaram sendo apresentados.

89. Além disso, os únicos documentos referentes ao Termo de Intimação nº 04 que deixaram de ser apresentados referem-se aos mesmos documentos já solicitados por meio do Termo de Intimação nº 03 e que, conforme já esclarecido, só não foram apresentados em razão de a Impugnante não ter conseguido localizá-los em tempo hábil.

90. No que se refere à alegação da d. Fiscalização de que a forma de atendimento ao Termo de Intimação nº 04 teria sido indevida, a Impugnante esclarece que o próprio Termo de Intimação em questão previa a possibilidade da apresentação de documentos por e-mail³, razão pela qual tal fundamento não merece prosperar

Destaca que o agravamento da multa representa uma penalidade excessivamente onerosa para o contribuinte, somente cabível em situações excepcionais, em que o fiscalizado permanece em completo silêncio, deixando de atender a sucessivas intimações e ignorando sumariamente a fiscalização, inviabilizando o ato de lançamento, o que não ocorreu no caso concreto. Salienta que:

104. Para a majoração da multa de ofício, é necessário que o contribuinte tenha se negado a colaborar com a fiscalização, com a tentativa de obstaculizar o seu prosseguimento, devendo estar plenamente caracterizada essa recusa.

105. É evidente que essa não é a situação em análise no presente caso, em que a Impugnante, conforme demonstrado acima, apresentou diversos documentos e esclarecimentos à d. Fiscalização, que serviram, inclusive, de base para o lançamento realizado.

Por último alega da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício porque não há previsão legal para a incidência de juros sobre a referida multa, pois resta evidente que o “débito decorrente de tributos e contribuições” a que se refere à lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Encerra requerendo:

(i) seja reconhecida a extinção dos créditos tributários objeto de pagamento, com o benefício da redução de 50% da multa de ofício, já que a quitação em questão ocorreu no prazo de 30 dias contados a partir da ciência do auto de infração, nos termos do

artigo 44. parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 6º, inciso I da Lei nº 8.218/91, ressaltando-se que a concordância e o pagamento realizado pela Impugnante abrangem apenas a multa de ofício no percentual de 75% (que reduzida perfaz o percentual de 37,5%), uma vez que o agravamento da referida multa está sendo objeto de questionamento na presente defesa;

(ii) no mérito, seja reconhecida a total improcedência do lançamento por não haver que se falar em creditamento indevido de IPI uma vez. que:

(a) restou inequivocamente demonstrado que a Impugnante assumiu o ônus financeiro decorrente da aplicação equivocada de alíquota a maior do IPI nas vendas do veículo TIIDA, não tendo havido essa transferência aos seus adquirentes, em conformidade com o artigo 166, do Código Tributário Nacional e com a jurisprudência do STJ e do CARF sobre a matéria; e

(b) a Impugnante atende a todos os requisitos materiais para fazer jus ao crédito presumido de IPI previsto na MP nº 2.158-35/2001:

(iii) subsidiariamente, caso se admita, apenas para fins de argumentação, a possibilidade de manutenção do lançamento ora impugnado, seja reconhecida a impossibilidade de aplicação da multa de ofício agravada no percentual de 112,5%, sendo necessária a sua redução para o percentual de 75%, conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF; e

(iv) ainda sucessivamente, seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Ao analisar a Impugnação, a 3ª Turma da DRJ/POA exarou o Acórdão 10-55.383, de 26 de junho de 2015, que, por unanimidade de votos, julgou-a procedente em parte, afastando a majoração da multa, retornando-a a seu patamar regular de 75%, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/03/2011 a 31/10/2011

CRÉDITO DECORRENTE DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTA.

Deve estar plenamente demonstrado nos autos que a alíquota foi utilizada incorretamente e comprovado de que o contribuinte assumiu o ônus financeiro, ou seja, de que o mesmo não foi repassado aos adquirentes.

REGIME ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETES.

A adesão ao regime especial dá-se por opção do estabelecimento industrial a ser exercida, anualmente, mediante apresentação, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Inspeção da Receita Federal de Classe A (IRF-A) de sua jurisdição, do Termo de Adesão. A ausência do mesmo implica em descumprimento de condição para fruição do benefício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2010

MAJORAÇÃO DA MULTA. ENQUADRAMENTO LEGAL.

As multas e sua respectiva majoração, nos casos de lançamento de ofício do IPI tem sua fundamentação própria cuja não observância impõe sua exoneração.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 1203/1245, que, além de reprisar os argumentos apresentados em sede de Impugnação, acrescentou o seguinte, em síntese:

- O Colegiado de Primeiro Grau incorreu em Inovação do lançamento ao fundamentar a manutenção da glosa dos créditos de IPI nas vendas do veículo TIIDA nos argumentos de que a Recorrente não teria comprovado (i) por meio de memória de cálculo, com detalhes das notas fiscais, a composição dos valores do crédito, no montante de R\$ 5.055.469,00 e (ii) que assumiu o encargo financeiro do tributo pago a maior, violando assim ao artigo 146 do CTN.
- Em relação ao item (i) acima, não obstante a inovação, a Recorrente informa que promoveu a composição detalhada dos valores em questão, com a respectiva relação das notas fiscais que comprovam o valor do referido crédito.
- Em relação ao item (ii), sustenta que os diversos documentos apresentados pela Recorrente ao longo de sua impugnação, demonstram que ela efetivamente suportou o ônus financeiro em questão.
- Em relação ao crédito presumido de IPI previsto na MP nº 2.158-35/2001, cuja glosa foi mantida sob o argumento de ausência do Termo de Adesão para o ano calendário de 2010, sustenta que o eventual descumprimento de uma obrigação acessória não altera o fato de que foram cumpridos todos os requisitos materiais previstos na legislação para o aproveitamento do referido crédito.
- Alega que, embora correta a premissa do Acórdão recorrido quanto ao erro no enquadramento legal da multa de ofício e de sua majoração, a decisão incorreu em erro por cancelar apenas o agravamento da multa, quando o correto seria cancelar a multa em sua totalidade, isso porque, se a própria decisão de primeira instância concluiu que a multa de ofício majorada não tem base legal ela deveria ter sido cancelada por falta de subsunção.
- Por fim, sustenta que, em sendo procedente o lançamento, não poderia haver incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf.

Consta ainda interposição de Recurso de Ofício em face do valor exonerado situar-se acima do valor de alçada.

Na forma regimental, foi-me distribuído o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

Voto Vencido

Conselheiro José Henrique Mauri - Relator

Os Recursos de Ofício e Voluntário são tempestivos e preenchem os demais requisitos para admissibilidade. Deles tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de Auto de Infração de fls. 784 a 786, e anexos, lavrado para formalizar a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros de mora e multa de ofício, esta última majorada para 112,5 %.

São matérias submetidas ao crivo do colegiado de segunda instância:

1. Em sede de Recurso de Ofício:

1.1 - Redução da multa de ofício de 112,5% para o percentual de 75%.

2. Em sede de Recurso Voluntário:

2.1 - Dos créditos decorrentes da aplicação de alíquotas a maior do IPI nas vendas do veículo TIIDA.

2.2 - Do Crédito Presumido de IPI da MP nº 2.158-35/2001.

2.3 - Da Multa de Ofício Agravada.

2.4 - Da Impossibilidade de Exigência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

Quanto as demais infrações apuradas pela fiscalização, foram reconhecidas e liquidadas pela autuada. Portanto, inexistente controvérsia nessa parte da autuação.

1 Do Recurso de Ofício.

1.1 REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 112,5% PARA O PERCENTUAL DE 75%.

Conforme relatado, para as infrações relativas aos créditos glosados, fatos geradores ocorridos entre 1/1/2010 e 30/4/2010, a fiscalização aplicou multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44, Inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo agravada pela metade, para 112,5%, nos termos do Inciso I, § 2º, do mesmo dispositivo legal.

O agravamento da multa deu-se em face de que o contribuinte, segundo o Auditor Fiscal, "*deixou de atender ao Termo de Intimação nº 03, e quanto*

às reintimações do Termo nº 04 atendeu em parte, de forma indevida (deveria juntar os documentos através do Dossiê de Procedimento) e fora de prazo".

O julgador de primeira instância, ao apreciar a impugnação do lançamento, entendeu que "o dispositivo que serviu de lastro à imposição da multa majorada (art. 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07) diz respeito aos demais impostos e contribuições administrados pela RFB, sendo que o lançamento de ofício pela falta de lançamento ou recolhimento do IPI tem seu regramento próprio na Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07".

Assim, decidiu o julgador *a quo* em reduzir a multa de ofício de 112,5% para o percentual de 75%, e, por consequência, foi interposto o regular Recurso de Ofício.

Vislumbra-se, desde já, que a decisão recorrida, nesse pormenor, não deve prosperar.

Conforme visto, o agravamento da multa de ofício deu-se quanto as **infrações relativas aos créditos glosados**, fatos geradores de 2010, nos termos do art. 44, Inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Faz relevante trazer à luz o fato de que a autuação também contemplou, originariamente, infrações que caracterizam o não lançamento do imposto na nota fiscal, Fatos Geradores ocorridos entre 1/3/2011 e 31/10/2011, onde a fiscalização aplicou multa de ofício de 75%, nos termos do art. 80, Caput, Lei nº 4.502, de 1964, sem agravamento. Referida infração não foi trazida à lide, em sede de Recurso Voluntário, isso porque reconhecida e liquidada pela Recornete, ainda na fase de impugnação.

Portanto, vê-se que o Auditor Fiscal aplicou os dois dispositivos legais que cuidam de multa de ofício: (i) Lei nº 9.430/96, artigo 44, Inciso I, para as infrações referentes à glosa de créditos, agravando-a com base no Inciso I, § 2º; e (ii) Lei nº 4.502/1964, artigo 80, às infrações que caracterizam o não lançamento do imposto na nota fiscal.

Vejamos o teor da norma, no que nos interessa:

Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964

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.

§ 1o No mesmo percentual de multa incorrem:

[...]

V - os que indevidamente destacarem o imposto na nota fiscal, ou o lançarem a maior.

[...]

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica;

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.

§ 7º Os percentuais de multa a que se referem o caput e o § 6º deste artigo serão aumentados de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

[...]

Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

[...]

§ 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.

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Seção II

Das Multas

Lançamento de Ofício

Art. 569. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto destacado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

§ 1º No mesmo percentual de multa incorrem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13):

[...]

IV - os que destacarem indevidamente o imposto na nota fiscal, ou o destacarem com excesso sobre o valor resultante do seu cálculo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso V).

Depreende-se, do contexto normativo transcrito, que o disposto na Lei nº 4.502, de 1964, artigo 80, regulamentado pelo Decreto 7.212, de 2010 (RIPI), artigo 569, diz respeito a falta de lançamento do IPI (falta de destaque na nota fiscal) por parte do contribuinte, ou, se lançado, não tenha sido recolhido.

Conquanto do disposto na Lei nº 9.430/96, artigo 44, aplica-se genericamente à Lançamento de Ofício, especificamente às exigências de IPI quando o respectivo fato gerador não for alcançados pelo indigitado artigo 80. É o caso de crédito do imposto, em face da não cumulatividade, que, em sendo glosado pela fiscalização, ensejará a aplicação do disposto na Lei 9430/96, art. 44, posto que, na espécie, não se verifica viável a aplicação da lei específica do IPI, Lei nº 4.502/64, por inexistir previsão, tampouco possibilidade, desse lançamento ser executado pelo contribuinte, via destaque na nota fiscal.

Essa foi a razão pela qual a fiscalização, diligentemente, aplicou de forma segregada, às infrações relativas à glosa de créditos, o disposto na Lei nº 9.430/96, artigo 44 e, àquelas que caracterizam o não lançamento do imposto na nota fiscal, o disposto na Lei nº 4.502/1964, artigo 80.

Ademais, a prevalecer o entendimento do colegiado *a quo*, no sentido de existir erro na determinação no enquadramento legal, relativamente ao o agravamento da multa, ter-se-ia que cancelar integralmente a multa, na forma requerida pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, a ser oportunamente apreciado. Isso porque o agravamento da multa não existe por si só, é consequência da existência da própria multa. Não é crível atribuir enquadramentos distintos entre a multa e o correspondente agravamento.

Assim, no caso concreto vislumbro inexistir erro na autuação, conquanto consubstanciada em adequado respaldo legal, conforme suso explicitado.

Com essas considerações, voto por **Dar Provedimento ao Recurso de Ofício** para restabelecer o agravamento da multa aplicada, nos termos do artigo 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96.

2 Do Recurso Voluntário

São matérias a serem apreciadas em sede de Recurso Voluntário:

- 2.1 - Dos créditos decorrentes da aplicação de alíquotas a maior do IPI nas vendas do veículo TIIDA.
 - Do Encargo Financeiro do IPI Pago a Maior.
 - Da Composição dos Valores do Crédito: Inovação.
- 2.2 - Do Crédito Presumido de IPI da MP nº 2.158-35/2001.
- 2.3 - Da Multa de Ofício Agravada.
 - Do Enquadramento Legal Incorreto: Necessidade de Cancelamento Integral da Multa de Ofício.
 - Do Agravamento: Inexistência de Embaraço e do Correto atendimento à Fiscalização.
- 2.4 - Da Impossibilidade de Exigência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

2.1 DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS A MAIOR DO IPI NAS VENDAS DO VEÍCULO TIIDA.

Tratam-se de créditos glosados pela fiscalização, decorrentes de pagamento a maior por erro na aplicação de alíquota do IPI incidente nas vendas dos veículos modelo TIIDA. Alega a recorrente que aplicou a alíquota de 13%, entretanto teria direito a redução da alíquota para 7,5%.

A exigência fiscal está fundada no fato da recorrente, ainda que intimada, não ter demonstrado por meio de memória de cálculo, com detalhes das notas fiscais, a composição dos valores do crédito, no montante de R\$ 5.055.469,00, referente ao PA abril de 2010 (item 1.2 do Relatório Fiscal, fls. 772/774) e, também, não ter comprovado que suportou o encargo financeiro relativo às operações.

2.1.1 Do Encargo Financeiro do IPI Pago a Maior.

A fiscalização alicerça a autuação, nesse pormenor, no fato de que, intimada, a empresa não comprovou ter assumido o ônus financeiro do IPI pago a maior, nos termos da Lei 5.172/66 (CTN), art. 166 e IN RFB 900/2008:

IN RFB 900/2008:

Art. 6º A restituição de quantia recolhida a título de tributo administrado pela RFB que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Lei 5.172/66 – CTN:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Sustenta a recorrente que os diversos documentos ao longo de sua impugnação, demonstram que ela efetivamente suportou o ônus financeiro em questão.

Quando do procedimento fiscal a recorrente foi intimada por meio do Termo de intimação nº 04 a comprovar que assumiu o encargo financeiro do IPI relativo a estas operações à época dos fatos. nos seguintes termos:

“3. Com relação à informação prestada sobre as diferenças de alíquota do veículo TIIDA nos meses de Jan a Março/2010 que geraram uma diferença de crédito a favor da empresa em Abril/2010 de R\$ 5.055.469,00 além das solicitações do Termo de Intimação nº 03, fica a empresa INTIMADA a comprovar que assumiu o encargo financeiro do IPI relativo a estas operações à época dos fatos. Informar se houve a devolução ao adquirente do IPI cobrado a maior e se foram feitas notas de correção para as notas fiscais. Comprovar com documentos hábeis e idôneos.”

Do Relatório Fiscal extraímos:

O contribuinte foi intimado a apresentar a Memória de Cálculo onde constam detalhes de todas as notas que compõem o total de R\$ 5.055.469,00 que a empresa alega ter direito a creditar-se referente às saídas do veículo Tiida com alíquota maior que a devida no período de janeiro a março de 2010. Também foi intimada (Termo nº 04) a comprovar que assumiu o encargo financeiro do IPI relativo a estas operações. Não atendeu a estas intimações.

Vê-se que, a recorrente não se desincumbiu de demonstrar à fiscalização que ficou com o ônus do tributo que teria retido a maior de seus clientes, nos termos da legislação de regência.

Considerando a ausência de provas substanciais, assim se posicionou o julgador *a quo*:

A impugnação remete a contratos da interessada com as concessionárias, tabelas de preços e apenas uma nota fiscal de venda do veículo TIIDA, de cujo exame não resta patente que houve o lançamento a maior ou que suportou o referido ônus.

À mingua de elementos efetivamente probatórios, que, diga-se, já poderiam ter sido já produzidos no curso da ação fiscal, a sustentar os créditos pretendidos, é de ser mantida a glosa.

A teor das disposições do CTN, art. 166, a restituição de IPI pago a maior somente pode ser reconhecida àquele que efetivamente suportar o ônus ou, se for o caso, estar autorizado por aquele que o suportou.

No caso concreto temos que a recorrente promoveu a venda de veículos a seus clientes fazendo incidir sobre os mesmos a alíquota de 13%, *ex vi* das respectivas Notas Fiscais de vendas. Assim, é fato que a diferença do imposto pago a maior, de 13 para 7,5%, foi suportada pelos adquirentes das mercadorias.

Restaria então à Recorrente a comprovação de que referida diferença paga a maior fora devolvida à quem de direito ou, alternativamente, obter a devida autorização daqueles, o que não se observa nos autos.

Essa é a regra ditada pela norma positivada vigente.

Não obstante, em sede recursal, a Recorrente alega inserir-se numa lógica de formação de preços da indústria automobilística que utiliza um tabelamento de preços dos veículos que comercializa, considerando para essa formação os seus custos de produção e, inclusive, os impostos incidentes.

Aduz que:

54. **No momento em que a Recorrente emite uma nota fiscal de saída do veículo TIIDA utilizando o preço tabelado - que levou em consideração a alíquota de IPI de 7,5% em sua formação - mas utiliza, por um equívoco, uma alíquota de IPI de 13%, na prática, não há o repasse ao adquirente do veículo desse excedente de alíquota (13% - 7,5% = 5,5%) utilizado indevidamente e a maior. O que se verifica nesse caso é que o equívoco cometido pela Recorrente teve como consequência única e exclusiva a diminuição de sua margem de lucro inicialmente prevista nessa venda.**

Apresenta alguns contratos celebrados com as concessionárias revendedoras que prevê que a Recorrente procederá a fixação do preço de venda dos veículos à Rede por meio de "Tabela de Preços de Vendas de Veículos".

De fato, a Recorrente utiliza tabela de preços para seus veículos, a serem observadas por seus revendedores, em todo o território nacional. Fato que poderia, **excepcionalmente**, caracterizar a assunção do ônus dos tributos, ainda que indiretamente. Todavia, não vislumbro tal possibilidade no caso concreto em apreço.

Do contexto da peça recursal depreende-se que a Recorrente parte da premissa de que a formação de preços constantes de seu tabelamento tenha considerado a alíquota de IPI reduzida de 7,5%. Porém, não se identificam nos autos elementos que confirmem tal premissa. Tampouco cuidou a Recorrente de demonstrá-la.

Sustenta a recorrente que, independentemente da alíquota vigente, o preço tabelado é aplicado conforme a tabela vigente no momento da venda. Procura demonstrar que, diante do tabelamento dos preços, a utilização de diferentes alíquotas de IPI, dentro de um mesmo preço final, não importa em alteração do encargo financeiro assumido pelo adquirente da mercadoria, mas apenas na redução da margem de lucro da Recorrente.

Entendo em sentido diametralmente oposto. Do tabelamento de preço pode-se emergir um aumento da margem de lucro da empresa, na mesma proporção em que se reduz o tributo, a depender da política utilizada pela própria empresa na composição dos preços de seus produtos.

Ademais, referida tabela é de autoria da própria Recorrente, desvinculada de quaisquer controles governamentais, podendo ser, como de fato foi, alterada a qualquer momento, no tempo ou espaço, a bel prazer da Recorrente. Situação diametralmente oposta àquela tratada pelo STJ, AgRg 1020121/SP - 2008/0034910-4, trazida aos autos pela Recorrente.

Naquela Ação Judicial tratou-se de preço controlado pelo Governo Federal, situação em que, de fato, nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado do consumidor final. Portanto, aquela decisão não guarda qualquer relação com o presente processo, por óbvio.

Assim, para fins de restituição, a comprovação de assunção do ônus financeiro de tributo pago a maior, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional, por meio de tabelamento de preços somente pode ser admitido quando for gerido por ente público, demonstrado que o tributo é componente para a formação do preço tabelado.

Ainda, no desejo de validar a tese por ela defendida, a Recorrente anexou aos autos laudo elaborado pela empresa de consultoria KPMG, fls. 1266/1312.

Da leitura do referido Laudo, focado no esboço proposto, vê-se que as conclusões do mesmo não contradiz ou, ao menos, não afeta a autuação. Isso porque concluiu-se essencialmente que (i) efetivamente ocorreram emissões de Notas Fiscais no período autuado com aplicação de alíquota de 13% para o IPI, conquanto a empresa faria jus à redução para 7,5%, (ii) as operações foram regularmente registradas na escrita fiscal, (iii) a diferença de IPI paga a maior, com base na escrita fiscal, coincide com o valor autuado.

Essas conclusões convergem com os fatos apurados nos autos, não fazem parte de questionamentos por parte da fiscalização. A lide se resume quanto ao direito de ser restituído em face da não comprovação da assunção do ônus do imposto pago a maior, bem assim quanto à comprovação fática dos créditos alegados.

Em que pese o esforço argumentativo, consubstanciado pelo referido Laudo, inclusive quanto à demonstração do preço médio praticado à época, não vislumbro no caso concreto que o tabelamento de preço praticado tenha força probante do não repasse do ônus do imposto aos adquirentes dos veículos modelo TIIDA.

Por concluso, entendo que inexistiu nos autos comprovação da assunção do encargo financeiro do IPI pago a maior, nos termos disposto no artigo 166 do CTN.

2.1.2 Da Composição dos Valores do Crédito. Inovação

Alega a recorrente que o Colegiado de Primeiro Grau incorreu em Inovação do lançamento ao fundamentar a manutenção da glosa dos créditos de IPI nas vendas do veículo TIIDA nos argumentos de que a Recorrente não teria comprovado, por meio de memória de cálculo, com detalhes das notas fiscais, a composição dos valores do crédito, no montante de R\$ 5.055.469,00.

Aduz que, não obstante a alegada inovação, promoveu a composição detalhada dos valores em questão, com a respectiva relação das notas fiscais que comprovam o valor do referido crédito.

Não assiste razão a recorrente, tanto quanto a alegada inovação alegada quanto ao mérito. Vejamos.

Conforme consta do Relatório Fiscal, fl. 774, a recorrente foi intimada a apresentar memória de cálculo:

*O contribuinte foi intimado a apresentar a **Memória de Cálculo** onde constam detalhes de todas as notas que compõem o total de R\$ 5.055.469,00 que a empresa alega ter direito a creditar-se referente às saídas do veículo Tiida com alíquota maior que a devida no período de janeiro a março de 2010. Também foi intimada (Termo nº 04) a comprovar que assumiu o encargo financeiro do IPI relativo a estas operações. Não atendeu a estas intimações*

Eis o teor do Termo de Intimação nº 03, nesse pormenor:

*“3.Com relação à informação prestada sobre as diferenças de alíquota do veículo TIIDA nos meses de Jan a Março/2010 que geraram uma diferença de crédito a favor da empresa em Abril/2010 de R\$ 5.055.469,00 apresentar arquivo magnético (excel) com **Memória de Cálculo** onde constem detalhes de todas as notas que compõem o total conforme modelo abaixo:”*

De singular leitura do teor da intimação suso transcrita vislumbra-se que, desde a origem do procedimento fiscal, a denominada "memória de cálculo" foi alvo de desejo da fiscalização, embora não fornecida, à época, pela recorrente. Portanto, não assiste razão a recorrente quanto a pretensa inovação trazida pelo Acórdão recorrido.

Portanto, a memória de cálculo aqui tratada nasceu por demanda da fiscalização, ainda no início da ação fiscal. À época elemento subsidiário à fiscalização. Por certo que a confirmação de efetiva existência dos créditos utilizados pela recorrente é condição para o seu reconhecimento, pela fiscalização.

Essa foi, por óbvio, a razão da intimação fiscal para que a recorrente, à época do procedimento fiscal, apresentasse a memória de cálculo, não atendida pela recorrente.

Nessa oportunidade, em sede de Recurso Voluntário, a recorrente apresenta Notas Fiscais de fls 1313/2951(DOC. 04), no intuito de demonstrar, parcialmente, os créditos aproveitados, requerendo subsidiariamente a realização de diligência em relação a tais documentos:

40. Em relação à composição dos valores do crédito aproveitado, considerando que tal exigência representou uma inovação por parte da decisão de primeira instância, a Recorrente esclarece que até o presente momento já conseguiu localizar notas fiscais (**doc. 04**) que perfazem o montante de R\$ 3.707. 339,76 do crédito em questão.

41. No que se refere às demais notas fiscais que complementam a totalidade de tal crédito, a Recorrente esclarece que continua em processo de localização de tais documentos e compromete-se a apresentá-los no presente processo tão logo sejam localizados.

Referidos documentos, segundo aduz a recorrente, comprovariam parcialmente o crédito pretendido, posto que não logrou êxito na localização da totalidade das Notas Fiscais que teriam acobertadas os créditos por ela utilizados.

Ora, não parece crível que a recorrente, empresa notoriamente de grande porte, não mantenha controle de documentos fiscais inerentes às suas operações, mormente tratem-se de documentos que respaldam controle de crédito não cumulativo de IPI.

Outrossim, não vejo motivação adequada para submeter os referidos documentos, ora apresentados, à análise fiscal, pois, além de intempestivos, são irrelevantes para a solução da contenda, nesse momento. Isso porque, ainda que confirmados os créditos apresentados, não vejo como confirmar o direito ao aproveitamento dos mesmos sem que se supere a outra demanda da fiscalização, cerne da glosa: a comprovação por parte da recorrente de que **assumiu o ônus financeiro do pagamento a maior**, matéria tratada em tópico precedente que, segundo entendo, não restou comprovado.

Ante o exposto, entendo inexistir inovação no Acórdão recorrido, bem assim desnecessária a apreciação dos novos documentos apresentados em sede de Recurso Voluntário.

2.2 DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI DA MP Nº 2.158-35/2001.

Trata-se de Regime Especial para apuração de crédito presumido IPI de 3% do valor do imposto destacado na nota fiscal, vinculado aos serviços de transporte, nos termos do art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A exigência fiscal deu-se pela glosa de crédito presumido no montante de R\$ 769.752,26, referente aos PA de janeiro a abril de 2010. (item 1.3 do Relatório Fiscal, fls. 775/778), fundamentando-se na falta de comprovação, por parte da empresa, do direito ao Regime Especial, em face da não apresentação do Termo de Adesão exigido pelo IN SRF 91/2001, art. 2º.

Assim dispõe o referido art. 56:

*Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, **nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.***

§ 1º O regime especial:

I - consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal;

II - será concedido mediante opção e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial;

c) compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

A Instrução Normativa SRF nº 91, de 21 de Novembro de 2001, com base no art. 56 da MP 2.158-35/01 dispõe:

Art. 1º O regime especial de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, instituído nos termos do art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, consiste no direito de o estabelecimento industrial, fabricante dos produtos classificados nos Códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex-01, 8702.90.90 Ex-01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 8706.00.20 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 3.777, de 23 de março de 2001, creditar-se de três por cento do valor do imposto devido em cada operação.

[...]

Art. 2º A adesão ao regime especial dar-se-á por opção do estabelecimento industrial e será exercida mediante apresentação, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Inspeção da Receita Federal de Classe A (IRF-A) de sua jurisdição, do Termo de Adesão, conforme modelo constante do Anexo Único a esta Instrução Normativa.

§ 1º A opção será renovada anualmente e aplica-se a todas as operações de saída, relativas aos produtos relacionados no art. 1º, realizadas durante o ano-calendário subsequente ao do exercício da opção;

§ 2º As operações referidas no §1º serão, obrigatoriamente, conduzidas com cláusula C & F;

§ 3º O descumprimento das condições do regime especial obriga o contribuinte à restituição do benefício usufruído durante o ano-calendário, caracterizando-se como falta de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados;

A empresa autuada foi intimada através do Termo de Intimação nº 03 a apresentar o referido Termo de Adesão:

4. Com relação ao Regime Especial disposto na MP 2158-35 de 2001, art. 56, e IN SRF 91/2001, apresentar cópia do Termo de Adesão válido para o ano calendário de 2010, apresentado à Receita Federal nos termos do art. 2º da IN.

Sustenta a recorrente que a não localização do Termo de Adesão não tem o condão de afastar o aproveitamento dos referidos créditos, tendo em vista que o eventual descumprimento de uma obrigação acessória não altera o fato de que foram cumpridos todos os requisitos materiais previstos na legislação.

Não assiste razão a recorrente. Diversamente do que alega, não foram cumpridos todos os requisitos legais. Eis que a MP 2158-35 de 2001, art. 56, instituidora do Regime Especial, estabeleceu que o benefício será concedido "**mediante opção**" e "**nos termos e condições**" a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados [...], nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O regime especial:

[...];

II - será concedido mediante opção e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:

Assim, a exigência do Termo de Adesão instituído pela RFB, por meio da IN RFB 91/2001, está em conformidade com o disposto na MP 2158-35 de 2001, art. 56, sendo sua apresentação condição para a usufruto do Regime Especial e, por conseguinte, condição para a regular obtenção do correspondente crédito presumido.

Com essas considerações, não vislumbro reparo a ser feito no Acórdão recorrido, nesse pormenor.

2.3 DA MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

A Multa de Ofício aplicada pela fiscalização foi, originariamente, majorada para 112,5%, nos termos do art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Nesse pormenor, a Recorrente apresenta dois argumentos, a saber:

- Do Enquadramento Legal Incorreto: Necessidade de Cancelamento Integral da Multa de Ofício.
- Do Agravamento: Inexistência de Embaraço e do Correto atendimento à Fiscalização.

2.3.1 Do Enquadramento Legal Incorreto: Necessidade de Cancelamento Integral da Multa de Ofício.

A decisão de primeira instância, ora recorrida, deliberou por afastar a majoração da multa de ofício por entender que "*o dispositivo que serviu de lastro à imposição da multa majorada (art. 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07) diz respeito aos demais impostos e contribuições administrados pela RFB, sendo que o lançamento de ofício pela falta de lançamento ou recolhimento do IPI tem seu regramento próprio na Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.*

Sustenta a recorrente que o equivocado enquadramento legal da multa de ofício aplicada, na forma decidida no Acórdão recorrido, atinge não apenas a sua majoração para o percentual de 112,5%, mas também a sua aplicação no próprio percentual regular de 75%, de modo que tal multa deve ser cancelada em sua integralidade.

A presente matéria já foi objeto de apreciação em tópico precedente (1.1 - Redução da multa de ofício de 112,5% para o percentual de 75%) em face de interposição de Recurso de Ofício.

De fato, se fosse considerada válida a decisão do colegiado *a quo*, assistiria razão a Recorrente. Nessa tenda, manifestei-me em tópico precedente (Recurso de Ofício), que ora reproduzo:

Ademais, a prevalecer o entendimento do colegiado a quo, no sentido de existir erro na determinação no enquadramento legal, relativamente ao o agravamento da multa, ter-se-ia que cancelar integralmente a multa, na forma requerida pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, a ser oportunamente apreciado. Isso porque o agravamento da multa é

conseqüência da existência da própria multa, não existe por si só. Não é crível atribuir enquadramentos distintos entre a multa e o correspondente agravamento.

Entretanto, conforme já me manifestei anteriormente, sou pelo Provimento do Recurso de Ofício, no sentido de restabeler o agravamento da multa de ofício, ao menos no que tange à motivação aposta na interposição do recurso necessário (quanto aos questionamentos no Recurso Voluntário, será apreciado a seguir). Dessa forma resta prejudicada a presente questão.

2.3.2 Do Agravamento: Inexistência de Embaraço e do Correto atendimento à Fiscalização.

Assim se manifestou a fiscalização em seu Relatório fiscal, fl. 779:

DO AGRAVAMENTO DA MULTA

Conforme relatado acima, em 15/09/2014 a empresa tomou ciência do Termo de Intimação nº 03. Visto que a empresa não tinha apresentado resposta, em 03/10/2014 foi encaminhado e-mail para o contato da empresa que vinha prestando atendimento a esta fiscalização. Também foi tentado o contato através de telefone para os números fornecidos mas as ligações não foram atendidas. Em 07/11/2014 tentou-se mais um contato com outra funcionária da empresa ao qual não obtivemos resposta.

Em 11/11/2014 a empresa tomou ciência do Termo de Intimação nº 04. Prazo de resposta expirado em 17/11/2014.

Depois de mais de setenta dias sem contato, em 19/11/2014 às 19:02 a empresa encaminhou e-mail com alguns arquivos anexos.

Consideramos que o contribuinte deixou de atender a Intimação 03, e quanto às reintimações do Termo nº 04 atendeu em parte, de forma indevida (deveria juntar os documentos através do Dossiê de Procedimento) e fora de prazo.

Assim, fica sujeito à multa agravada conforme determinado no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

[...]

[Destaquei]

Alega a Recorrente que apresentou extensa documentação que lhe foi solicitada e mostrou-se solícita durante todo o procedimento de fiscalização, de modo que sua postura não ofereceu qualquer embaraço à fiscalização ou prejuízo ao lançamento realizado, que, inclusive, foi construído justamente com base nos documentos por ela apresentados.

Alega ainda que o não atendimento ao Termo de Intimação nº 03, e ao Termo nº 04, no item de igual teor ao Termo precedente, deu-se em razão de a Recorrente não ter conseguido localizá-los em tempo hábil.

Não assiste razão a Recorrente. É cristalino a omissão no atendimento à intimações da fiscalização. o Termo de Intimação nº 03 é exemplificativo, eis excertos que bem ilustram os fatos:

Tributo: IPI

Período de Apuração: esta Intimação refere-se somente ao período de janeiro/2010 a abril/2010;

Prazo: 05 (cinco) dias úteis a contar da ciência deste Termo

1. Tendo em vista a resposta parcial da empresa ao Termo de Intimação nr. 01 e especialmente a insuficiência de informação e não juntada de documentos que comprovem o item 3, fica a empresa REINTIMADA a :

a) Justificar e comprovar as diferenças apontadas no item “01” e no item “2.a)” do Termo de Intimação nr.01;

b) Com relação ao item “ 2.b)” da Intimação nr. 01, enfatizamos que é necessário apresentar arquivo com memória de cálculo dos créditos lançados para que se possa verificar a correção dos mesmos. A falta de demonstração e comprovação dos créditos lançados à parte no RAIPI implica em sua glosa; assim, apresentar arquivos magnéticos com detalhamento dos créditos informados no RAIPI, separados de acordo com sua natureza:

Vê-se que o prazo inicialmente concedido foi de cinco dias, contudo houve manifestação por parte da Recorrente, somente depois de passados mais de sessenta dias. Isso por si só já justifica a subsunção ao disposto no art. 44, I, § 2º, ensejando a majoração da multa pela metade.

Pelo exposto, voto por Negar Provimento ao Recurso Voluntário no que tange ao cancelamento da multa de ofício, bem assim à exclusão de seu agravamento, mantendo-a em seu patamar originariamente majorado para 112,5%.

2.4 DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Alega a Recorrente que não há previsão legal para a incidência de juros sobre a Multa de Ofício. Em suas argumentações sustenta que o § 3º, do artigo 61, da Lei nº 9.430/96 diz respeito somente ao valor do principal, relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Já pacificado no Âmbito desse Conselho pelo cabimento de juros sobre a multa de ofício, nos termos do disposto no art. 113, c/c art. 161, ambos do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque, desse norma extrai-se que sobre o

crédito tributário não pago no vencimento, inclusive a penalidade pecuniária, incidirá juros de mora.

Assim dispõe o art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Assim, no caso concreto, a obrigação tributária abrange o IPI e a multa de ofício.

Sobre a incidência dos juros, assim dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

Outrossim, é lícita a incidência de juros sobre a obrigação tributária, constituindo-se em tributo ou penalidade pecuniária, aplicando-se à espécie a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Nesse mesmo sentido posicionou-se o STJ no AgRg no REsp nº 1335688/PR (DJ de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De

igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Acrescente-se que no âmbito de Processo Administrativo Fiscal, em sede recursal, não se julgam arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, já sumulada nesse conselho:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, o Regimento Interno do Carf, art. 62, veda ao conselheiro afastar a aplicação de Lei ou Decreto, conforme tenta impingir o recorrente.

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.

Com o exposto, sou pelo cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Dispositivo

Com os fundamentos expostos voto por

(i) Dar Provimento ao Recurso de Ofício para afastar o vício apontado pelo colegiado de primeira instância, restabelecendo o agravamento da multa aplicada, nos termos do artigo 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96. e

(ii) Negar Provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

Com o absoluto respeito ao brilhante voto do Relator, Conselheiro José Henrique Mauri, ousou divergir apenas quanto ao tópico” Do Agravamento: Inexistência de Embaraço e do Correto atendimento à Fiscalização”.

Contra o contribuinte foi atribuída a acusação de que deixou de atender a Intimação 03, e quanto às reintimações do Termo nº 04 atendeu em parte, de forma indevida (deveria juntar os documentos através do Dossiê de Procedimento) e fora de prazo.

Logo, a capitulação legal aplicada foi disposta no art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

Entretanto, entendo não ser devido o agravamento, uma vez que o contribuinte alimentou de informações o trabalho fiscal, por meio de documentos e de sua escrita fiscal, os quais permitiram a lavratura do Auto de Infração. Nesse sentido:

Acórdão nº 3401-002.084

MULTA AGRAVADA. ARQUIVOS DIGITAIS NÃO ENTREGUES. AÇÃO FISCAL CONCLUÍDA COM BASE EM INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE. PREJUÍZO À FISCALIZAÇÃO NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE. A falta de atendimento a intimação para entrega de arquivos digitais não autoriza o agravamento da multa de ofício, quando a ação fiscal não restou impedida, a fiscalização demonstrou os prejuízos causados e o lançamento foi efetuado com base em informações fornecidas pelo contribuinte, o que exclui a majoração da penalidade, cujos percentuais retornam a 75%, nas infrações sem dolo, ou a 150%, nas dolosas.

Processo nº 10980.723561/2014-51
Acórdão n.º **3301-004.134**

S3-C3T1
Fl. 2.994

Assim, para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado o faça de forma intencional e que acarrete prejuízo ao procedimento fiscal, **obstaculizando** a lavratura do auto de infração, o que não ocorreu no presente caso.

Por essa razão, deve ser afastado o agravamento, por ausência dos seus pressupostos de aplicação.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício para 75%.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Semíramis de Oliveira Duro