



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.720179/2019-03
ACÓRDÃO	3101-005.222 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SÃO BRAZ AGROINDUSTRIAL EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2014 a 31/12/2016

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade e dar provimento parcial para aplicar a retroatividade benigna, devendo -se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho- Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI, em desfavor da interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 24.121.316,75 (vinte e quatro milhões, cento e vinte e um mil, trezentos e dezesseis reais, e setenta e cinco centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme exibido no “Demonstrativo do Crédito Tributário” (e-fl. 2).

Constam na “Descrição dos Fatos” (e-fls. 5/6) as seguintes infrações à legislação:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI - DEMAIS PRODUTOS

INFRAÇÃO: FALTA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO DO SALDO DEVEDOR DO IPI ESCRITURADO (TOTAL OU PARCIAL) - VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS (COM PARTE DO VALOR RECOLHIDO)

O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial deixou de recolher o imposto, em desrespeito à legislação do imposto, conforme relatório anexo.

CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS

INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO) - DEMAIS PRODUTOS

O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial creditou-se indevidamente de demais modalidades de créditos, em desrespeito à legislação do imposto, conforme relatório em anexo.

O aludido Relatório Fiscal (e-fls. 19/36) traz, em suma, as seguintes informações:

1- Escopo

O contribuinte fiscalizado atua no ramo de fabricação de aguardente de cana de açúcar.

O procedimento fiscal no estabelecimento industrial teve por escopo a verificação da regularidade da apropriação de créditos de IPI e da apuração do imposto devido, no período de 01/07/2014 a 31/12/2016.

Efetuada as verificações cabíveis, constatou-se as seguintes irregularidades: (a) escrituração de créditos de IPI sem comprovação; (b) falta de declaração em DCTF dos valores de IPI apurados na EFD.

2- Escrituração de créditos sem a respectiva comprovação

A fiscalizada escriturou em seu Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), a título de ajuste, valores expressivos de créditos, descritos como “outros créditos”. Intimada a esclarecer sobre tais créditos, simplesmente reconheceu que houve equívoco e que os lançamentos eram indevidos, sem apresentar nenhuma outra justificativa plausível.

O direito ao crédito do imposto está disciplinado nos artigos 226 a 250 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), e o presente caso não corresponde a nenhuma das hipóteses ali previstas.

A conduta deliberada de apropriar-se indevidamente de créditos inexistentes, inserindo elementos falsos em livro exigido pela lei, perdurou ao longo de 30 meses, de forma a enquadrar-se no art. 72 da Lei nº 4.502/64 e configurar, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme disposto na lei nº 8.137/90, art. 1º, II.

Resta verificada a conduta dolosa relativa a escrituração de créditos falsos de IPI, com a finalidade de reduzir drasticamente o valor do tributo devido. Portanto, ao lançamento deverá ser acrescida multa de ofício qualificada de 150%.

3- Falta de declaração em DCTF dos valores apurados na EFD/IPI

Além de ter escriturado indevidamente créditos de IPI e reduzido drasticamente o saldo do imposto a recolher, a fiscalizada não declarou e nem recolheu os valores de IPI assim apurados. A empresa sequer apresentou a DCTF relativa aos meses de fevereiro, abril, junho, agosto e outubro de 2015, e fevereiro, abril, junho, agosto e outubro de 2016.

Questionada a respeito, a fiscalizada não apresentou nenhuma justificativa.

A prática omissiva, de forma deliberada e reiterada ao longo de 30 meses, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária do tributo devido (valor já reduzido pela prática fraudulenta de escrituração de créditos indevidos) caracteriza claramente o dolo e crime contra a ordem tributária, aplicando-se a multa de ofício qualificada de 150% sobre os valores de IPI não declarados em DCTF.

4- Responsabilidade tributária do sócio-administrador

Respondem pelos créditos tributários, solidariamente com a pessoa jurídica, aqueles que tinham poderes de gestão na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam a infração de lei. A lei infringida não precisa ser, necessariamente, tributária, mas as suas consequências devem ter efeitos tributários.

Constatou-se a prática reiterada de fraude e sonegação fiscal. Tais práticas resultaram em substancial falta de recolhimento de tributos, caracterizando infração da lei. Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da

atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Desse modo, o sócio Ginaldo de Oiveira Braz, CPF nº 714.059.504-63, deve ser erigido à condição de responsável solidário pelos créditos tributários apurados na presente ação fiscal.

A empresa autuada foi cientificada do lançamento em 31/01/2019 e o contribuinte responsável tributário, em 29/01/2019. Decorrido o prazo legal, a unidade preparadora consignou que não houve apresentação de impugnação. Por conseguinte, lavrou Termo de Revelia (e-fl. 440) e emitiu a Carta Cobrança nº 1 – CCE1 (e-fls. 715/722).

Contudo, em 05/08/2019, a interessada juntou ao processo uma petição (e-fls. 885/887) por meio da qual alega ter apresentada a impugnação em 27/02/2019, que estaria, segundo suas palavras, “juntada no site de protocolo de documentos, disponibilizado pela Receita Federal, porém não juntada no procedimento epigrafado” (e-fl. 886). Anexou à petição cópia do protocolo (e-fls. 892/893) e da suposta impugnação (e-fls. 894/906).

A unidade preparadora, então, remeteu os autos à instância julgadora sob o pretexto de *ipsis litteris*, “apresentação de Impugnação com preliminar de tempestividade (fls.885/906)”.

Na análise inicial do caso, verificou-se que a petição juntada às e-fls. 885/906, não se tratava de impugnação ao lançamento, mas de mero requerimento por meio do qual solicita-se sejam considerados como impugnação os documentos protocolados sob o nº 08187272581273, bem como o cancelamento da cobrança.

Nessas circunstâncias, o julgamento foi convertido em diligência e o processo foi encaminhado para as seguintes providências:

- 1) Juntada aos autos dos documentos a que se refere a interessada, que teriam sido protocolados sob o nº 08187272581273 (e-fls. 892/893).
- 2) Confirmação da data de apresentação dos documentos mencionados no item 1 acima, bem como da data de ciência da autuada São Braz Agroindustrial Eireli (e-fl. 148).
- 3) Ciência às interessadas desta diligência, facultando-lhe apresentar contrarrazões, exclusivamente em relação à matéria objeto da diligência, no prazo de 30 dias.

Em cumprimento à diligência, foi juntada aos autos a aludida impugnação protocolada sob o nº 08187272581273 (e-fls. 1160/1172). Nela constam as alegações que seguem em resumo:

I- Nulidade do auto de infração

O auto de infração é nulo por se verificar: (i) forma inapropriada do lançamento; (ii) lavratura por autoridade incompetente; (iii) incompletude do auto de infração; (iv) multas com percentuais excessivos.

A forma é inapropriada considerando que o lançamento deveria ocorrer por meio de notificação de lançamento, já que efetuado em serviço interno da repartição. Destaque-se que consta no auto que o local da lavratura foi a DRF/Novo Hamburgo (RS).

A autoridade é incompetente pois, sendo a autuada domiciliada na cidade de São Luís, a fiscalização e a autuação caberiam à respectiva unidade local da DRF/São Luís (MA). Além disso, a atividade de auditoria fiscal é de competência exclusiva de contador, o que não foi demonstrado nos autos.

O auto de infração é incompleto, tendo em vista que o administrado tem o direito de receber cópia integral do auto de infração, inclusive os “documentos complementares que instruem os processos”, fato não ocorrido, tolhendo o direito à ampla defesa.

II- Aplicação das multas

Em relação à falta de declaração e recolhimento do saldo devedor, o art. 80 da Lei nº 4.502/64 estabelece que, em tais situações, a multa de ofício a ser aplicada é de 75%. Não se verifica nenhum dos elementos previstos no § 6º, II, do art. 80 da Lei nº 4.502/64 a ensejar a duplicação da multa de ofício.

Quanto aos créditos indevidos, também não há elementos capazes de caracterizar a majoração da multa de ofício de 75% para 150%.

A qualificação da multa de ofício só é permitida nos casos de reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Tal qualificadora deverá ser minuciosamente demonstrada nos autos, o que não ficou evidenciado.

No caso presente não há registro de reincidência, visto que nenhuma infração igual a dos autos fora cometida antes pela autuada. Da necessidade de haver mais de uma circunstância agravante para duplicação da multa, os autos nada trazem a esse respeito. Tampouco restaram demonstradas/comprovadas as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ainda que reste comprovada a ocorrência de fraude, as multas de ofício não devem prosperar, posto que as jurisprudências se posicionam pela tese de que um valor tão elevado possui caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade.

No caso, a multa de ofício de 150% se devida fosse, por ser excessiva, deveria ser reduzida para 75%, em razão da Lei nº 9.430/96 estabelecer essa redução, para a hipótese de lançamento de ofício, na forma do seu art. 44, inciso I.

O princípio da proporcionalidade deve demarcar o campo de atuação da multa punitiva, como importante mecanismo de controle de arbitrariedade.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, mesmo que se trate de multa fiscal. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário.

III- Pedidos

Ao final, a impugnante deduz os pedidos nos seguintes termos (e-fls. 1171/1172):

- a) A adoção dos procedimentos legais para o devido prosseguimento da Impugnação e do Pedido de Revisão de Ofício;
- b) O recebimento do presente Pedido de Revisão de Ofício e o consequente cancelamento das multas em apreço, pela Autoridade lançadora competente para tanto, consoante art. 145, III, c/c art. 149, parágrafo único, do CTN;
- c) Ad argumentandum tantum, acaso seja indeferido o Pedido de Revisão de Ofício, o recebimento da presente Impugnação, uma vez que tempestiva e pertinente, para seja proferida Decisão por Turma de Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, no sentido de deferir o cancelamento das multas em apreço;
- d) Que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ora contestado, conforme dispõe o art. 151, III, do CTN;
- e) O fornecimento de cópias dos “documentos complementares que instruem os processos”, informados no Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária;
- f) Sobrestamento do processo de Representação Fiscal para Fins Penais até o desfecho final deste processo.

Cientificada do Termo de Diligência nº 1 (e-fl.1174), a interessada apresentou suas contrarrazões (e-fls. 1180/1195). Em síntese, alega que se equivocou ao juntar a impugnação em processo diverso ao que deveria e defende a sua admissibilidade em face da legislação.

A 27ª Turma da DRJ/08 julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 108-008.988, de 27 de janeiro de 2021, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2014 a 31/12/2016

MULTA DE OFÍCIO. PRESENÇA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. QUALIFICAÇÃO.

Evidenciadas as circunstâncias de sonegação, fraude e conluio, a multa de ofício de 75% deve ser majorada em dobro, no patamar de 150%, com fundamento no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2014 a 31/12/2016

PEDIDOS SUPLEMENTARES DEDUZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO. NÃO CONHECIMENTO DOS PEDIDOS.

Não se conhece de pedidos que não compõem o litígio e cujas atividades não se incluem no rol das competências das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Tais pedidos devem ser dirigidos à unidade administrativa incumbida do atendimento ao contribuinte e não em sede do contencioso.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.

Considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada. Cabe à interessada o ônus da impugnação específica, devendo firmar justificativas motivadas e corroboradas em razões e fatos que demonstrem suas objeções ao procedimento do Fisco.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÕES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo, nos autos, atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição ao direito de defesa, não se cogita de nulidade.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRETENSÃO DO AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DE LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado deve ser aplicada utilizando o percentual determinado expressamente em lei.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde alegou:

- a) Nulidade por cerceamento do direito de defesa;
- b) Ausência de prova de dolo, fraude, sonegação ou conluio;
- c) Impossibilidade de presumir fraude;
- d) Necessidade de prova robusta para multa qualificada;
- e) Caráter confiscatório da multa de 150%;
- f) Necessidade de aplicação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade;
- g) Necessidade de diligência e produção de provas.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Preliminar de nulidade

A recorrente se apegua ao princípio da verdade material para requerer que o fisco aja de ofício para corrigir as inverdades postas nos autos e suprir as lacunas quanto às questões de fato.

Não deixo de aceitar que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Não obstante, a verdade material deve estar acompanhada por provas inequívocas.

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Neste norte, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Diligência

A recorrente pretende, como pedido subsidiário, converter o julgamento em diligência.

Não vejo motivos para retornar os autos para fase instrutória. Na minha opinião, a Autoridade Fiscal promoveu todos os acessos ao recorrente para que ele contribuísse com a produção de provas. Colheu todos os documentos que estavam ao seu alcance e, por fim, lavrou o auto de infração. Como já mencionei, a busca da verdade material tem limites e a recorrente tenta ultrapassar e, com isso, retardar a prolação da decisão neste julgamento.

Forte nestes breves fundamentos, nego o pedido de diligência.

Mérito**Multa de ofício qualificada**

A recorrente repisa os argumentos postos na impugnação para contestar a aplicação da multa de ofício qualificada. Como entendo que a decisão recorrida seguiu o rumo correto, reproduzo as razões de decidir da primeira instância para fundamentar o capítulo, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, *in verbis*

A interessada contesta a aplicação da multa de ofício qualificada, basicamente, por duas razões: (a) inexistência das circunstâncias qualificadoras; (b) afronta aos princípios do não confisco, da

razoabilidade e proporcionalidade.

Na tarefa de analisar a caracterização do dolo e das circunstâncias qualificativas na conduta da contribuinte fiscalizada, é conveniente que se reproduza o relatório fiscal, nas partes que tratam do assunto:

(...) em 29/10/2018, foi lavrado o Termo de Intimação nº 1, com as seguintes exigências:

1. Esclarecer a origem dos créditos de IPI escriturados como ajustes no RAIP, apresentando a documentação que ampare o direito aos respectivos créditos. De 01/07/2014 até 31/12/2016;
2. Esclarecer por que não foi declarado nenhum débito/crédito de IPI na DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), no período objeto desta fiscalização (07/2014 a 12/2016), embora haja valores apurados por meio das notas fiscais eletrônicas e Escrituração Fiscal Digital.

Em atendimento a esta intimação, em 22/11/2018, a fiscalizada respondeu que:

“...que os lançamentos foram equivocadamente lançados, razão pela qual solicitamos a Vossa Senhoria que, o eventual imposto de IPI a ser lançado, seja feito por arbitramento, consoante determina o art. 197 do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010).”

(...)

(...) ao contrário do afirmado pela fiscalizada, o dispositivo não determina nada, e sim prevê uma prerrogativa de o Fisco proceder ao arbitramento do valor tributável ou qualquer de seus elementos nos casos em que os documentos que servem de base não merecerem fé, aquele for de difícil apuração, e outros casos. Tal procedimento não há que ser aplicado ao presente caso, porque o valor tributável é perfeitamente obtido através das notas fiscais eletrônicas.

(...)

No caso em tela, a empresa fiscalizada deliberadamente “fabricou” créditos falsos de IPI, com a finalidade óbvia de reduzir o montante de tributo devido. Tal conduta perdurou ao longo de 30 meses, de forma a enquadrar-se no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, grifado acima.

Além da infração administrativa, tal conduta configura em tese crime contra a ordem tributária, conforme disposto na lei nº 8.137 /1990, art. 1º, II, a seguir transcrito:

(...)

No presente caso, a fiscalizada inseriu elementos falsos (falsos créditos de IPI), em livro exigido pela lei fiscal (Escrituração Fiscal Digital - Livro Registro de Apuração de IPI).

(...)

No caso em tela, conforme já explanado, a infração foi praticada de forma reiterada ao longo de 30 meses, com isso não há como crer se tratar de conduta involuntária, acidental ou associável a mero erro material, e sim conduta deliberada de prestar informação falsa em livro fiscal, resultando na redução drástica do tributo devido. Nesse sentido a jurisprudência: (g.o.)

(...)

Diante do exposto, resta verificada conduta dolosa relativa a escrituração de créditos falsos de IPI, com a finalidade de reduzir drasticamente o valor do tributo devido. Dessa forma, houve fraude a fiscalização, com inserção reiterada de elementos falsos em livro fiscal, enquadrando-se no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Portanto, procedo ao lançamento de ofício com glosa dos créditos do IPI não comprovados, escriturados como ajustes no RAIPI, no valor total de R\$ 8.210.094,92. A tal valor será acrescida multa qualificada de 150%, conforme justificado neste relatório.

(...)

No caso em tela, a fiscalizada com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária do tributo devido (valor já reduzido pela prática fraudulenta de escrituração de créditos indevidos) omitiu-se de apresentar a DCTF ou a apresentou com os valores zerados.

Assim como na infração anterior, esta foi praticada de forma reiterada ao longo de 30 meses, com isso não há como crer se tratar de conduta involuntária, acidental ou associável a mero erro material, e sim conduta deliberada de omissão, resultando falta de recolhimento do tributo devido. Desta forma resta claro o dolo. (g.o.)

Além da infração administrativa, tal conduta em tese também caracteriza crime contra a ordem tributária, enquadrando-se no dispositivo transcrito abaixo:

(...)

Diante do exposto, resta verificada conduta dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias,

classificada como sonegação fiscal, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964. Dessa maneira, está sendo aplicada multa de ofício qualificada de 150% sobre os valores de IPI não declarados em DCTF pela fiscalizada, estes totalizam R\$ 346.057,28. A tal valor será acrescida a multa qualificada de 150%, conforme este relatório.

Ressalte-se que a empresa não esclareceu os motivos que a levaram a apropriar-se de créditos inexistentes e a omitir os valores que apurou como devidos, nem durante a fase instrutória e nem em sede de impugnação. Também não contraditou os fatos constatados pela Fiscalização, consignados no relatório fiscal, especialmente aqueles acima apontados. Ao contrário, nota-se que ela demonstra ciência de seus atos, preferindo não os explicar e solicitar lançamento do IPI por “arbitramento”. Deste modo, consoante já alhures explanado, os fatos devem ser tidos como incontroversos.

Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Ed. Dialética, 2ª ed., 1997, pág. 82, 92 e 106, ensina que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária.

Neste diapasão, na busca pela verdade material (princípio informador do processo administrativo fiscal), a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Esta última é chamada de prova indiciária, de largo uso no direito, principalmente porque a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. Aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que, como facilmente se infere, dificilmente se terá, por mais evidentes sejam os fatos.

Se as provas diretas fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato probando, as indiretas referem-se a outro fato que não o probando, mas que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar por meio de raciocínio e da experiência que toma por base o fato conhecido.

Feitas estas considerações, há que se concluir que, nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, é lícito a Fiscalização investigar a verdade material recorrendo a todos os elementos de prova necessários, inclusive àqueles constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciários, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos mesmos.

Claro que, para tanto, o conjunto de indícios/evidências colecionados no procedimento fiscal devem atender às características de gravidade, precisão e concordância. A gravidade refere-se à intensidade do convencimento ou da caracterização do intuito de se transmutar a verdadeira ocorrência do fato

gerador, fazendo-se preponderar a formalidade sobre a realidade subjacente àquelas circunstâncias relatadas pela Fiscalização. A precisão decorre da indubitável existência de todos os fatos identificados e a concordância, por serem eles consistentes entre si e condizentes na direção de apontar uma única conclusão.

Do conjunto de evidências coletadas, nenhuma outra conclusão se mostra minimamente verossímil, senão a de que a empresa, de forma deliberada e reiteradamente, agiu no sentido de fraudar a apuração do imposto devido, por meio da inserção de créditos sabidamente inexistentes em sua escrituração, e de praticar a sonegação contra a Fazenda Nacional.

Depõe ainda contra a interessada uma evidente tentativa de tumultuar o processo.

A impugnante promoveu 120 (cento e vinte) juntadas de documentos inúteis ao processo (vide e-fls. 151/882 e 909/1152), gerando aproximadamente 1.000 folhas desnecessárias. São fichas de controle de produção e estoque de 2019. Não há qualquer esclarecimento sobre a sua finalidade ou utilidade para o deslinde da contenda e nem sobre a sua relação com os períodos aqui sob análise (01/07/2014 a 31/12/2016).

Por outro lado, uma única juntada (da impugnação) – esta sim, relevante e necessária ao processo – foi juntada em outro processo, em flagrante contradição ao procedimento que efetuou de 120 juntadas – certas mas imprestáveis – retardando o trâmite regular do processo. Neste contexto, difícil justificar o equívoco, mormente a explícita e inconfundível distinção entre os números dos processos, inclusive porque consta a identificação correta logo no início da peça impugnatória.

Adicionalmente, contra a qualificação da multa de ofício, a impugnante alega afronta aos princípios do não confisco, da razoabilidade e proporcionalidade.

Cabe observar que a impugnante não nega a existência de lei que determina a imposição da multa qualificada. Ora, se há lei que determina a imposição da multa no percentual aplicado, cuja eficácia não foi afastada pelas instâncias competentes, resta à autoridade tributária tão somente executá-la.

O princípio da estrita legalidade é o paradigma da atividade administrativa estatal. A análise dos processos no âmbito administrativo-tributário obedece, de forma irrestrita, aos atos legais e normativos que comandam as disciplinas em discussão. É dever da autoridade fiscal, bem como do julgador administrativo, a aplicação das normas a que estão vinculadas sem qualquer juízo dos aspectos de sua validade. Uma vez positivada a norma, cabe à autoridade administrativa aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou.

In casu, acatar os argumentos expendidos pela impugnante significaria ignorar as disposições literais da lei.

Ao invocar suposta violação da norma a preceitos constitucionais, a impugnante está arguindo a inconstitucionalidade de atos legais, cuja apreciação é vedada pelo art. 26-A do PAF, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por conseguinte, falta às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade dos preceitos normativos que serviram de baliza à autuação fiscal.

A questão também se encontra pacificada no CARF, que emitiu a Súmula nº 2 a respeito:

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

Em síntese, como as disposições legais em vigor gozam da presunção de constitucionalidade, impõe-se ao agente da Administração Pública obrigatoriamente aplicá-las.

Contudo, entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou hipótese nova de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Conclusão.

Em consonância com o exposto, conheço do recurso voluntário, afasto a preliminar de nulidade e dou-lhe provimento parcial para aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho