



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

Processo nº 11516.000545/2009-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.735 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria Ressarcimento de IPI
Recorrente INDÚSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

Ementa:

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. QUESTÕES CONSTITUCIONAIS.

O CARF não é competente para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade de leis, nos termos da Súmula CARF nº 2.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. PERDA DO BENEFÍCIO. MOTIVAÇÃO. ESCRITURAÇÃO REGULAR. NECESSIDADE.

A perda do benefício do crédito presumido com base no artigo 59 da Lei nº 9.069/95 somente se justifica após regular apuração e condenação por crime contra a ordem tributária, mediante sentença penal condenatória, de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Não obstante não ter configurado a perda do benefício do crédito presumido no caso concreto, o saldo remanescente do crédito presumido não pode ser objeto de ressarcimento ante a ausência de sua prévia e obrigatória escrituração regular no livro Registro de Apuração do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente processo.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 12/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 12/12/2015 por MARIA APARECIDA MART

INS DE PAULA

Impresso em 22/12/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinho, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Adoto o relatório da decisão recorrida para descrever os fatos que sucederam no processo até a apresentação da manifestação de inconformidade:

(...)

Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 421 a 475) apresentada em 14 de dezembro de 2010 contra não homologação de declaração de compensação de créditos de ressarcimento de IPI (e-fls. 412 a 418) relativos ao 4º trimestre de 2006. A DCOMP foi transmitida em 29 de junho de 2007.

Nas e-fls. 142 a 287, foi juntada cópia do termo de verificação fiscal do processo 11516.002223/2010-06, que se referiu às infrações apuradas. Segundo o relatório, foram apurados três tipos de fraudes contábeis, descritas detalhadamente.

Primeiramente, a Fiscalização esclareceu que, entre 2003 e 2006, em média, quase metade dos pagamentos efetuados pelas quatro empresas fiscalizadas (Incomarte, Modurarte, H. Effting e Catarinense) na aquisição de madeira foi efetuada por meio “pagamentos antecipados”. A conta contábil seria utilizada para registrar adiantamentos e devoluções de adiantamentos, “nem sempre com respaldo em registros bancários”.

Os cheques relativos aos pagamentos teriam sido emitidos em nome das próprias moldureiras, em vez de em nome dos fornecedores. Segundo o contador da empresa, “esses cheques eram transformados em moeda corrente, para que fossem assim repassados aos fornecedores, ‘em mãos’”.

Citaram-se casos em que os adiantamentos eram glosados como “devolução de adiantamentos realizados a maior”, muitas vezes nas mesma data do próprio adiantamento. As devoluções, ao contrário dos adiantamentos, seriam efetuadas por transações bancárias e não em moeda corrente.

Vários fornecedores nunca entregaram as madeiras compradas e nem devolveram os adiantamentos, equivalentes a milhões de Reais, mesmo até a data de encerramento da ação fiscal em 2010.

Por isso, a Fiscalização efetuou diligência em vários fornecedores, não tendo sido um deles localizado. Dos demais, somente dois responderam às intimações.

A Madeireira Menagaliu Ltda. tinha os registros contábeis dos adiantamentos, mas não das devoluções. A Madedino Madeiras Ltda. não tinha registros contábeis.

Além disso, a Fiscalização requereu aos bancos cópias de alguns cheques e de "fitas detalhe de caixa", relativamente aos valores superiores a R\$ 5.000,00, concluindo o seguinte:

O cotejamento POR AMOSTRAGEM destas fitas de caixa com os registros contábeis das Moldureiras permitiu a esta auditoria compreender o "modus operandi" destas empresas e confirmar que os registros contábeis eram fraudados, reduzindo a base tributária, e incorrendo nos crimes tributários anteriormente citados. **Foram identificadas três tipos de fraudes realizadas de forma reiterada pelas contribuintes, que passaremos a descrever:**

O primeiro tipo de fraude foi identificado no Bradesco e, em geral, envolvia duas ou mais Moldureiras ao mesmo tempo. Uma das empresas registrava na contabilidade um adiantamento a determinado fornecedor (contrapartida conta Bancos) e a segunda empresa registrava na contabilidade uma devolução de adiantamento de outro fornecedor (também com contrapartida conta Bancos). Porém, a análise das fitas de caixa do Bradesco permitiu verificar que os valores eram sacados das contas de uma Moldureira e na sequência depositado na conta da outra Moldureira. Desta forma uma empresa omitia recebimentos e a outra empresa deixava de registrar um pagamento. A maioria das vezes este procedimento envolvia mais de duas Moldureiras. Porém, identificou-se também que em alguns casos, assombrosamente, o depósito era realizado na conta bancária da mesma Moldureira que realizou o saque !!!

[...]Um segundo tipo de fraude foi realizado tanto no Bradesco quanto no Banco do Brasil e consistia em registrar o adiantamento para um fornecedor e efetuar o pagamento para pessoa física ou jurídica totalmente distinta daquela para qual era feito o registro contábil (e/ou, quando não fosse o caso da pessoa ser distinta ao lançamento contábil, os depósitos eram realizados em valores diferentes daqueles em que haviam sido contabilizados). Em diversos casos, inclusive, constaram como beneficiários dos cheques contabilizados como adiantamento a fornecedores de madeira nada mais nada menos que familiares dos sócios da empresa (Nilza Effting e Patricia Effting Goes).

Um terceiro tipo de fraude foi identificado tanto no Banco do Brasil quanto no Bradesco e consistia em emitir o cheque no valor da nota fiscal de venda de madeira, porém o depósito na conta do fornecedor era feito num valor inferior ao valor contabilizado. Houve até mesmo caso em que nada foi repassado ao fornecedor de madeira. A diferença era simplesmente depositada na própria conta bancária da Moldureira (ou de uma coligada). Nestes casos a fraude ampliava diretamente, e de forma fictícia, o valor dos custos com aquisição de insumos.

É importante ressaltar que este último procedimento foi identificado apenas nos pagamentos das notas fiscais de um único fornecedor de madeira, a Madecamp (ou Madecap). Justamente uma das empresas denunciada por envolvimento em fraudes na emissão de autorização de

transporte de madeira, conforme descrito posteriormente neste Termo de Verificação Fiscal (Operação Isaías).

Relacionou várias operações bancárias que demonstrariam os procedimentos e tratou de cada tipo de fraude, discriminando várias operações nos dois bancos e as descrevendo.

Além disso, a suposta beneficiária dos pagamentos inexistentes, a empresa Madecamp Indústria e Comércio, fora objeto de um processo por falsidade ideológica, o que seria uma confirmação da suposta falsidade ideológica de documentos emitidos.

Mencionou a Fiscalização ainda a “Operação Isaías”, reproduzindo partes do Inquérito Policial n. 44, de 2006, o que demonstraria a grande proximidade entre as empresas de moldura e as madeireiras.

Acrescentou também o seguinte:

Não se pretende aqui afirmar que o grupo era totalmente responsável pelas más condutas de seus fornecedores de madeira, mas, mesmo não sendo este um dos motivos para as glosas dos créditos ora em discussão, não se pode deixar de apresentar os cálculos feitos referentes aos recolhimentos de Pis/Cofins destas empresas. Conforme planilha abaixo, estimou-se que, no mínimo, em torno de 64% dos recolhimentos de Pis/Cofins dos 50 maiores fornecedores de madeira das contribuintes não foram efetivados: [...]

Ainda esclareceu que a Interessada foi intimada a justificar a falta de contabilização de pagamentos e a divergência de beneficiários nos depósitos bancários e, ao final, concluiu o seguinte:

Ficou devidamente comprovado, pelas diversas irregularidades demonstradas no presente Termo de Verificação Fiscal, que o grupo Moldurarte cometeu ilícitos contábeis, fiscais e tributários, ao longo do período analisado, que se constituíram, inclusive, em crimes contra a ordem tributária, motivos mais do que suficientes para indeferir os pedidos de ressarcimento de créditos do **IPI**, no que tange Aqueles decorrentes de crédito presumido para ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, conforme preconiza o art. 59 da Lei nº 9.069/95.

Na e-fl. 288, foi esclarecido que os documentos utilizados pela Fiscalização foram anexados ao processo 11516.002223/2010-06.

Segundo o despacho decisório (e-fls. 412 a 418), cientificado em 16 de novembro de 2010, foram apuradas as seguintes irregularidades:

Ao analisar os documentos e arquivos fornecidos pelo contribuinte constatou-se que a solicitante, juntamente com outras empresas do Grupo Moldurarte (INCOMARTE INDUSTRIA E COMÉRCIO DE MOLDURAS LTDA, INDÚSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA, INDÚSTRIA DE MOLDURAS H. EFFTING L'TDA e INDÚSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA), **praticou, durante anos a fio, fraudes contábeis no pagamento de matérias primas, que interferem substancialmente nos valores que compõem o montante do crédito presumido requerido.** As várias irregularidades encontram-se descritas, minuciosamente, no Termo de Verificação Fiscal — TVF (fls. 130 a 203).

Vale destacar que as fraudes decorrem da aquisição irregular de madeira, que é a principal matéria-prima para produção de varetas para molduras, além da supervaloração de custos, pagamentos sem causa - sugerindo a possibilidade de manutenção de "caixa dois" - dentre outras.

As irregularidades apontadas no TVF estão consubstanciadas em documentos apresentados pelo próprio contribuinte: Relatório do Departamento de Polícia Federal (Inquérito Policial 44/2006 - SR/DPF/AP - OPERAÇÃO ISAÍAS) e movimentações financeiras, fornecidas, por meio de Requisição de Movimentação Financeira, pelos bancos Bradesco, Banco do Brasil, e Banco do Estado de Santa Catarina (fls. 204).

As fraudes contábeis identificadas constituem indubitavelmente em crimes contra a ordem tributária e, portanto, acarretam aos seus infratores a perda de qualquer incentivo fiscal, conforme previsto no art. 59 da Lei 9.069/95 e nos arts. 10, incisos I e II, e 2º, inciso I, da Lei 8.137/90.

Ademais, o crédito do 4º trimestre de 2006 teria sido irregularmente escriturado não diretamente no Livro de Apuração do Imposto, mas em uma folha colada ao livro. Além disso, o saldo inicial do período seguinte não corresponderia ao escriturado no período anterior.

Concluiu o seguinte:

Ocorre que, o livro Registro de Apuração do IPI nº de ordem 10 do estabelecimento inscrito no CNPJ sob nº 86.429.834/0001-32 foi encerrado em 31/12/2006 e autenticado em 28/05/2007 na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, fls. 243 a 269. Não consta da escrituração do 4º trimestre de 2006 o crédito presumido dos períodos de apuração de 2004 e 2005. Após a data da autenticação, o contribuinte resolveu colar uma folha no verso da folha 1 do livro de nº 10, fl. 244-v, não fazendo parte efetiva do livro fiscal, intitulada TERMO DE REGISTRO DE EQUÍVOCO NA ESCRITURAÇÃO onde faz emenda alterando o valor do saldo credor do 4º trimestre de 2006.

Tal ato ataca frontalmente o disposto no art. 383 do RIPI (art. 312 do regulamento então vigente), reproduzido abaixo, que não admite rasuras ou emendas. O que eventualmente deixou de ser escriturado no livro de nº 10 deveria ser escriturado no primeiro período de apuração posterior, no livro 11, ou estornado caso o equívoco se referisse a lançamento a maior. Não se contentando com isso, o contribuinte resolveu iniciar o livro RAIPI nº de ordem 11, relativo ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007 do mesmo estabelecimento, com saldo credor de período anterior diverso do constante como saldo credor por ocasião do encerramento do livro RAIPI de nº 10, colando na parte interna da capa do livro de nº 11 cópia da mesma emenda colada no livro de nº 10. Por assim dizer, o contribuinte pretendeu escriturar o crédito presumido pleiteado num período de apuração que não é nem dezembro de 2006, escriturado no livro RAIPI de nº 10 e nem janeiro de 2007 (livro RAIPI de nº 11, mas num período de apuração imaginário entre os dois, criando, então, um só trimestre-calendário para o ano de 2006.

Em sua manifestação, a Interessada inicialmente narrou os fatos ocorridos e a legislação, reproduzindo trechos relevantes do termo de verificação fiscal - TVF e do despacho decisório.

Alegou que do procedimento inicial também teria decorrido lavratura de auto de infração por omissão de receitas (doc. 5).

A seguir, abordou o direito à fruição do crédito presumido em relação aos anos de 2004 e 2005 e a inaplicabilidade do art. 59 da Lei n. 9.069, de 1995, como causa impeditiva ao crédito.

Segundo a Interessada, no caso dos autos, não haveria ação penal (denúncia) a respeito de crime algum; não haveria decisão judicial reconhecendo as práticas relatadas como crimes; não se teria configurado crime pela atipicidade das conduta (irregularidades contábeis), à vista da ausência de constituição de crédito tributário; seria impossível imputar a prática de crime sem comprovação da conduta; não teria ocorrido nenhuma das hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 1990; não seria possível estender a responsabilidade fiscal dos fornecedores à Interessada; não havendo omissão de receitas, não se configurou crime.

Cada um dos itens acima foi, a seguir, analisado pela Interessada, citando a legislação que entendeu aplicável aos casos e opinião da doutrina.

Nesse contexto, afirmou que somente decisão de juiz federal teria o efeito de caracterizar a prática de crime, não sendo possível de um despacho decisório se extrair efeito equivalente.

O 2º Conselho de Contribuintes teria decidido em sentido similar no julgamento do Recurso Voluntário n. 112.565, cujo teor reproduziu. Citou também acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e outras decisões do Judiciário.

Em relação à Lei n. 8.137, de 1990, alegou que a consumação do crime dependeria da demonstração da supressão do pagamento do tributo pelo autor e da constituição definitiva do crédito tributário. Citou ementas e trechos de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

De acordo com a Interessada, no direito penal prevaleceria o princípio da presunção da inocência. Em matéria fiscal, à vista da constatação de inexatidões contábeis, a autoridade administrativa teria presumido a ocorrência de omissão de receita, com base no art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, relativamente ao ano-calendário de 2005.

Ainda em relação à mencionada lei, afirmou que as irregularidades mencionadas não teriam influência sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nem reflexo sobre a base de cálculo de Cofins e PIS, de modo que não poderiam caracterizar crime.

Ademais, o fato de a Interessada ter optado pelo lucro presumido e estar desobrigada à escrituração comercial implicaria que a “contabilidade da empresa que extrapola a exigência legal serve apenas para controle interno e gerencial da sua atividade.”

Contestou a “corresponsabilidade das moldureiras” em relação aos atos dos fornecedores, alegando que não se enquadrariam

*nos arts. 121, 124, 134 ou 135 do Código Tributário Nacional.
Segundo a Interessada:*

A Recorrente não é responsável solidária pelos tributos devidos pelas suas fornecedoras, porque não tinha qualquer interesse na venda da madeira, mas sim na sua aquisição. A solidariedade não se presume. Decorre de lei.

[...] A contabilidade da Recorrente não possui qualquer relação com a administração dos seus fornecedores. A relação entre eles é meramente de compra e venda de matéria-prima, documentada em notas fiscais que deram ingresso em seu estabelecimento. A Recorrente não poderia supor que eventuais ATPF's não corresponderem à realidade.

Ainda acrescentou:

Contudo, as origens dos recursos são perfeitamente identificáveis, porém há um equívoco nos registros contábeis que dificultam essa correlação.

Não se verifica na hipótese qualquer intenção de fraudar o Fisco.

A Recorrente não deixou de oferecer à tributação qualquer receita de fato auferida.

A presumida omissão apontada pela Fiscalização é infundada.

Os equívocos na escrituração da Recorrente não geraram qualquer falta de recolhimento de tributos, eis que não tiveram reflexos em contas de resultado, conforme passa a demonstrar.

Tratou, a seguir, das aquisições de madeira, esclarecendo haver passado a "adquirir madeira no Estado do Pará (desde 1980), em Rondônia (desde 1990) e no Mato Grosso (desde 1994)."

Em relação à matéria-prima, alegou haver peculiaridades com ela, sendo a "madeira mole, comum (pará-pará, virola, marupá, caroba, caxeta e outras)", de baixa procura, o que dificultou sua aquisição a partir das décadas de 1980 e 1990.

Ademais, haveria dificuldades burocráticas na compra de madeira, como multiplicidade de compradores, deficiência na comunicação, falta de estoque dos fornecedores e pagamento antecipado.

Dessa forma, o envio de adiantamento para as serralherias maiores ("parceiros") e representantes de compra seria necessário, com a venda efetiva intermediada pelos parceiros com outras serrarias.

Tratou da forma de contabilização, alegando o seguinte:

Face ao descompasso entre os destinatários dos "Adiantamentos para Fornecedores" (que repassava parte do numerário para outras serrarias) e os efetivos fornecedores de madeira, a Moldurarte passou a contabilizar os adiantamentos de maneira incorreta:

a) MANEIRA CORRETA (NÃO UTILIZADA):

Deveria registrar as remessas bancárias para os destinatários específicos (serrarias "parceiras" e representantes de compra).

Quando recebesse madeira fornecida por outras serrarias, deveria deduzir o valor de tais compras das contas de "Adiantamento a Fornecedores" das "parceiras"/representantes.

b) MANEIRA INCORRETA (UTILIZADA ATÉ 2006):

Ao invés de proceder como o acima exposto (dedução do valor das compras de outras serrarias, da conta de Adiantamento da serraria "parceira"/representante que intermediou o negócio), a Moldurarte, à medida que recebia as cargas de madeira das outras serrarias, passou a fazer a dedução do valor da compra diretamente dos adiantamentos bancários que efetuados por ocasião do ingresso da matéria-prima.

Ainda explicou a abrangência das incorreções contábeis, afirmando não haver erro no conjunto de contas dos fornecedores e haver "incorreções no texto dos lançamentos das contas de Bancos (Bradesco e Banco do Brasil) e nas contas de adiantamento de diversos fornecedores de madeira."

Ademais, as contas de resultados e de patrimônio estariam corretas, bem assim os registros de entradas de madeiras e de apuração do ICMS e IPI. Afirmou que os registros incorretos estariam sendo sanados.

Em relação à Operação Isaías, alegou que não haveria registros incorretos em sua escrituração quanto às compras de madeira do Amapá.

No próximo item, alegou preencher os requisitos e condições para se beneficiar do crédito presumido de IPI, nos termos do art. 1º da Lei n. 9.363, de 1996, e esclarecendo haver optado pela apuração alternativa.

Quanto às aquisições registradas, alegou o seguinte:

Nesse sentido, as **notas fiscais** juntadas por amostragem **com os carimbos dos postos de fiscalização, comprovante de pagamento e outros documentos relativos à aquisição demonstram que**, de fato, a Recorrente **adquiriu** diversos tipos de **madeiras (Doc. 09)**, bem como outros insumos necessários a realização da sua atividade social (Doc. 10), inclusive, algumas consideradas pela Autoridade Administrativa na apuração do "Crédito do IPI" (Doc. 11), cujo aproveitamento foi deferido e homologado pelas autoridades fazendárias.

Na verdade, em relação ao Crédito Presumido do IPI a Fazenda nem **chegou a analisar os documentos apresentados pela Recorrente**, porque sendo teria homologado o **credito comprovado pelas mesmas notas fiscais que a autoridade administrativa considerou para homologar o "Credito de IPI"** da Recorrente.

Torna-se evidente que as aquisições realizadas pela Recorrente são legítimas, aliás, sequer contestadas pelo Fisco, pois foram efetuadas a preço de mercado, conforme se visualiza do quadro abaixo:

[...] Eventuais aquisições em montantes um pouco superiores à pauta fiscal, como ocorreu em algumas operações acima listadas não levam conclusão de que tenha havido superfaturamento. Isso é mera conjuntura do mercado.

Aliás, a fiscalização apenas aventa uma suposta superavaliação das compras, mas em nenhum momento apontou um só parâmetro ou fato concreto que pudesse levar à conclusão e comprovação de superfaturamento.

Nos anos de 2004 e 2005 a empresa vendeu 13.145.245,22 metros lineares de varetas de madeira para moldura (corresponde a R\$ 51.364.006,93 - Doc. 07) o que comprova a necessidade de aquisição de uma grande quantidade de matéria-prima (madeira), não havendo como serem reputadas de ilegítimas as aquisições por ela realizadas:

[...] Consoante se pode extrair do quadro acima, a Recorrente não só adquiriu a madeira, como esta ingressou no seu estoque, foi industrializada e revendida como varetas de madeira para moldura tanto no mercado interno como no mercado externo.

Em relação ao inquérito policial, alegou que somente foi instaurado em 2006 que a obrigação de verificar a idoneidade dos documentos fiscais dos fornecedores seria do Fisco e não do contribuinte.

Além disso, haveria irregularidades contábeis apenas em relação aos pagamentos, estando corretas as notas fiscais e os livros contábeis e fiscais em relação às aquisições.

Segundo a Interessada, “a Recorrente preencheu todos os requisitos para fazer jus ao benefício (art. 10 da Lei nº 9.363/1996): a) E empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais (Doc. 06 e 07); b) Adquiriu, no mercado interno, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo (Doc. 09 e 10) e pagou por essas mercadorias o valor de mercado (Doc. 15); c) Os registros dos Livros Fiscais (Livros de Entrada) permitem a apuração do Crédito Presumido do IPI, corretamente, sem prejudicar o Fisco e nem beneficiar a Recorrente (Doc. 13).”

Alegou haver agido de boa-fé a aplicar-se ao caso a conclusão a que chegou o 2º Conselho de Contribuintes no RV n. 229.411 e o STJ no REsp n. 1.148.444/MG.

Argumentou que em 2004 e 2005, os percentuais de madeira adquirida da empresa Madecamp foram de 7,35% e 7,26%, respectivamente, e da B. A. Abreu, apenas de 1,15%. Apresentou tabela com as aquisições dos diversos fornecedores.

Em relação à interpretação do art. 59 da Lei n. 9.069, de 1995, alegou que a perda do benefício ocorreria “porque a prática de outros atos acarretam-lhe essa pena.”

Ainda tratou da ilegalidade do indeferimento dos pedidos de ressarcimento fundamentado na ausência e controle de estoques, pelo fato de ser possível apurar por outros meios e inexistir prejuízo ao erário, mencionando princípios constitucionais da moralidade, vedação ao enriquecimento sem causa, razoabilidade e proporcionalidade e citando acórdão do TRF da 4ª Região sobre a matéria.

Por fim, alegou não haver ocorrido irregularidades formais na escrituração do crédito presumido, uma vez que teria obedecido ao art. 18 da IN SRF n. 419, de 2004:

Logo o Crédito Presumido do IPI, referente aos anos de 2004 e 2005, apurado pela empresa em dezembro de 2006 deveria:

- a) ser escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI no 4º Trim./2006;
- b) para ser aproveitado a partir do 1º Trim./2007.

Contudo, por equívoco da empresa, o Livro Registro de Apuração do IPI de 2006 foi encaminhado para autenticação junto à JUCESC sem a escrituração dos referidos créditos.

No 1º Trim/2007 a Recorrente formalizou o pedido de ressarcimento do referido crédito presumido do IPI (referente aos anos de 2004 e 2005).

Posteriormente, a empresa verificou a ausência da **escrituração do Crédito Presumido do IPI** referente aos anos de 2004 e 2005, **no Livro de Registro de Apuração do IPI referente ao ano-calendário de 2006.**

Alegou que o fato teria sido registrado por termo de registro de equívoco, conforme orientação das juntas comerciais e acrescentou o seguinte:

Como a empresa já era credora de IPI, a elaboração do Termo de Registro de Equívoco na Escrituração não causou qualquer prejuízo ao erário público, razão pela qual não há motivos para que seja desconsiderado, pois referido Termo de Ocorrência faz parte do livro RAUPI de 2006.

Diante disso, a utilização do crédito presumido do IPI pela Requerente é legítima, razão pela qual, deve ser julgada procedente a presente manifestação para deferir e homologar os Crédito Presumido do IPI postulado e as compensações declaradas.

(...)

Mediante o Acórdão nº **14-48.292**, de 28 de janeiro de 2014, a 8ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGURAM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PERDA DO INCENTIVO.

A prática de atos que configurem, em tese, crime contra a ordem tributária implica a perda do incentivo do crédito presumido de IPI no respectivo ano-calendário, independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. CONSEQUÊNCIAS.

Somente pode ser objeto de pedido de ressarcimento de IPI o crédito presumido regularmente escriturado, nos termos das disposições regulamentares.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRAUDE. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO.

Em tese, constitui crime contra a ordem tributária o superfaturamento de aquisições de madeira com o fim de majorar irregularmente a base de cálculo do crédito presumido de IPI a ser compensado com débitos de outros tributos ou contribuições. Representa a mesma modalidade de crime a omissão de pagamentos por meio de registros irregulares e destinação diversa de numerário por meio de simulações de operações bancárias.

Tendo sido, em 21/02/2014, regularmente notificada da decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou, em 21/03/2014, Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), repisando as alegações da manifestação de inconformidade e acrescentando, em síntese, a ilegalidade das provas obtidas da quebra do sigilo bancário sem autorização judicial.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Quanto à preliminar suscitada pela recorrente relativa à quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, efetuada pela fiscalização com base no art. 6º da Lei Complementar 105/2001¹, como os argumentos utilizados pela recorrente estão no âmbito da verificação da constitucionalidade desse dispositivo de lei, entendo que se encontra fora da alçada desse Conselho examinar a matéria, nos termos da Súmula CARF nº 2, que assim dispõe: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

¹ Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (Regulamento)

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

A atividade administrativa é vinculada, cabendo ao agente administrativo prestigiar a lei, não podendo dela se distanciar, ainda que sob argumento de inconstitucionalidade, conforme dispõe o artigo 26-A do Decreto 70.235/1972:

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).

Assim, tendo sido, nos presentes autos, as provas coletadas pela fiscalização em conformidade com o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, não conheço da preliminar da recorrente relativa à ilegalidade das provas obtidas por quebra do sigilo bancário da recorrente.

Passa-se à análise do mérito.

Depreende-se da leitura dos autos que, diante das irregularidades contábeis da contribuinte que possibilitaram a supressão e redução dos tributos envolvidos nessas transações, como também um acréscimo indevido no cálculo dos créditos presumidos, a fiscalização entendeu que se caracterizava o crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º, II da Lei nº 8.137/90:

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

(...)

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

(...)

Em decorrência desse fato, entendeu a autoridade fiscal que a contribuinte não fazia jus aos Créditos Presumidos do IPI no período, em conformidade com o artigo 59 da Lei nº 9.069/95, o qual dispõe:

Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Cabe primeiro indagar se a autoridade fiscal teria competência para verificar a "prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária". Segundo entendo, obviamente que não.

Como é consabido, a configuração de um crime somente se dá após o devido processo legal na esfera judicial. Assim, apenas após a manifestação do Poder Judiciário, mediante sentença penal condenatória, poder-se-á dizer que a prática de determinado ato pela contribuinte configurou um *crime contra a ordem tributária*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 12/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 22/12/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em referência ao princípio da presunção de inocência, não é lícito que a autoridade administrativa antecipe-se à manifestação judicial para declarar que a prática de determinado ato configura um *crime contra a ordem tributária*.

Com efeito, quando o Auditor-Fiscal identificar fatos que, **em tese**, configurem *crime contra a ordem tributária*, incumbe-lhe a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, para a devida comunicação ao Ministério Público, que é o órgão competente para verificar a existência de prova de materialidade e indícios de autoria de crime suficientes para a deflagração da persecução penal.

Nesse sentido, dispõe o art. 1º do Decreto nº 2.730/98:

Art 1º O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese;

I - crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - crime de contrabando ou descaminho.

[grifos da Relatora]

De forma que, ao Auditor-Fiscal, incumbe tão somente a comunicação ao Ministério Público do fato que configura, **em tese**, um crime contra ordem tributária, para que, sendo o caso, se instaure o correspondente processo penal para a verificação, pela autoridade judicial, se efetivamente ocorreu o referido crime.

No sentido de que não cabe a aplicação do art. 59 da Lei nº 9.069/95 quando ausente a sentença penal condenatória à contribuinte pelo crime contra a ordem tributária, muito bem se manifestou o Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, em seu Voto, no Acórdão no 3402-00.887 - 4º Câmara/2ª Turma Ordinária, em sessão de julgamento de 28 de outubro de 2010:

(...)

Inicialmente anoto que o fato invocado na motivação, tanto da r. decisão ora recorrida, como do r. despacho decisório da DRJ (suposta "prática, pelo interessado, nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003, de atos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, como consta no Relatório Fiscal das fls. 61/63 do procedimento fiscal"), por não apurado em processo criminal regular não autoriza as respectivas conclusões (perda do direito ao crédito), posto que somente autorizaria a perda do crédito, após de sentença condenatória transitada em julgado, cuja notícia não consta dos autos.

De fato, inserido no "âmbito ou núcleo de proteção" dos direitos de defesa, a Constituição tutela o princípio constitucional da "não-culpabilidade" (art. 5º, inc. LVII da CF/88) que, no entendimento da Suprema Corte "consagra uma regra de tratamento que impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados definitivamente por sentença do Poder Judiciário" sendo certo que essa "prerrogativa jurídica da liberdade" - por possuir "extração constitucional (CF, art. 5º, LXI e LXV) não pode ser ofendida em detrimento de direitos e garantias fundamentais proclamadas pela Constituição"(cf. Ac. da 2ª Turma do STF no HC nº 80.719, em sessão de 26/06/01, REl. Mm. Celso de Mello, publ. in DJU de 28/09/01, pág. 37, EMENT VOL-02045-01 pág. 143 e in RTJ vol. 180/262), não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental" vez que "a relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito" (cf. Ac. do STF Pleno, na ADInQO 2010-DF, em sessão de 30/09/99, Rel. Min. Celso Mello, publ. in DJU de 12/04/02, pág. 51, e in RTJ vol. 181/73)

(...)

O Ilustre Conselheiro Relator sustenta também o seu Voto em decisão anterior do Conselho de Contribuintes, proferida no Acórdão nº 203-10.061, da 3ª Câmara do antigo 2º CC, Rel. Cons. Walter Ludvig, cujo voto se transcreve parcialmente abaixo:

(...)

Portanto, quanto aos fatos em tela e à pretensa aplicação das penas do art. 59 da Lei nº 9.069/95, entendo que apenas as condutas que configurem crime, tal como o ordenamento jurídico pátrio entende o que seja crime, podem dar ensejo perda dos benefícios fiscais.. Não considero razoável pretender que o legislador tenha querido, com a norma em exame, conceituar uma nova modalidade de crime: aquela a ser utilizada apenas para efeitos fiscais ou administrativos.

A interpretação sistemática do ordenamento jurídico determina a necessidade de que se conjugue, à hipótese de incidência do mencionado art. 59 - atos que configurem crime - o conceito do mesmo tal como entendido pelo legislador penal, pena de se ver criada modalidade administrativa de crime, o que não pode ser aceito.

Assim, para que seja dada aplicação ao art. 59 da Lei nº 9.060/95, é necessário que os atos cometidos pelo contribuinte sejam típicos (objetiva e subjetivamente) e antijurídicos. Sem tais pressupostos, inexistem atos que configurem crime.

Desse modo, à vista de que a Lei nº 8137/90 não prevê a modalidade culposa dos tipos que descreve, apenas aqueles atos que, além de serem objetivamente descritos na norma penal, sejam informados pelo dolo do autor e, ainda, que não sejam acobertados por nenhuma das hipóteses de exclusão da antijuridicidade previstas no art. 23 do CP, podem dar ensejo

aplicação das penalidades descritas na norma em exame. E, para comprovação do elemento subjetivo do tipo, a norma processual penal prevê um longo caminho a ser trilhado, de modo que fique aquele cabalmente demonstrado na instrução, caso contrário será o denunciado absolvido por ausência de prova.

Em arremate, não incumbe ao Poder Executivo, através da Administração Tributária, considerar determinado fato como se crime fosse. Apenas a manifestação do poder Judiciário através de sentença penal condenatória dará ensejo aplicação da penalidades do artigo 59 da Lei nº 9069/95. A partir daí sim, poderá dar ensejo a aplicação da aludida norma no que se refere a perda de benefícios fiscais.

Assim, a mencionada perda dos benefícios e incentivos constitui-se inequívoca consequência de sentença penal, não cabendo à SRF, desprezando os dispositivos constitucionais do devido processo legal, da universalidade da jurisdição exclusivamente através do Poder Judiciário e da presunção de inocência criminal (CF, art. 50, incisos XXXV, LIII, LIV, LV, LVII), impor ao contribuinte a pena típica de condenação penal sem que a mesma se tenha verificado no caso.

(...)

Assim, diante da ausência de sentença penal condenatória à contribuinte por crime contra a ordem tributária, entendo que é incabível a aplicação do art. 59 da Lei nº 9.069/95 ao presente caso concreto.

Não obstante isso, conforme consta na Informação Fiscal e Despacho Decisório das fls. 412/418, houve um outro motivo determinante para a glosa integral do crédito presumido, como se pode ver abaixo:

(...)

Além das irregularidades já identificadas, suficientes por si só para manter a glosa do crédito presumido do IPI, passamos a descrever mais uma, também capaz de suscitar a glosa integral do crédito presumido pleiteado, por motivo de falta de escrituração do mesmo no livro Registro de Apuração do IPI — RAIPI.

O art. 248 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 — RIPI, abaixo transcrito, de mesma inteligência do art. 187 do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, então vigente, estabelece que os créditos utilizados em compensações ou pedidos de ressarcimentos deverão ter o seu estorno imediato no RAIPI, ou seja, no momento em que o contribuinte estiver solicitando uma das duas formas de utilização do crédito mencionada acima deverá proceder o estorno da quantia solicitada.

Em assim sendo, a escrituração do crédito, por questões óbvias, deverá anteceder ao seu estorno.

Art. 248. A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 241, bem como a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente (Lei nº 9.363, de 1996, art. 5º)."

Ocorre que, o livro Registro de Apuração do IPI nº de ordem 10 do estabelecimento inscrito no CNPJ sob nº 86.429.834/0001-32 foi encerrado em 31/12/2006 e autenticado em 28/05/2007 na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina, fls. 243 a 269. Não consta da escrituração do 4º trimestre de 2006 o crédito presumido dos períodos de apuração de 2004 e 2005.

Após a data da autenticação, o contribuinte resolveu colar uma folha no verso da folha 1 do livro de nº 10, fl. 244-v, não fazendo parte efetiva do livro fiscal, intitulada TERMO DE REGISTRO DE EQUÍVOCO NA ESCRITURAÇÃO onde faz emenda alterando o valor do saldo credor do 4º trimestre de 2006.

Tal ato ataca frontalmente o disposto no art. 383 do RIPI (art. 312 do regulamento então vigente), reproduzido abaixo, que não admite rasuras ou emendas. O que eventualmente deixou de ser escriturado no livro de nº 10 deveria ser escriturado no primeiro período de apuração posterior, no livro 11, ou estornado caso o equívoco se referisse a lançamento a maior. Não se contentando com isso, o contribuinte resolveu iniciar o livro RAIPI nº de ordem 11, relativo ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007 do mesmo estabelecimento, com saldo credor de período anterior diverso do constante como saldo credor por ocasião do encerramento do livro RAIPI de nº 10, colando na parte interna da capa do livro de nº 11 cópia da mesma emenda colada no livro de nº 10. Por assim dizer, o contribuinte pretendeu escriturar o crédito presumido pleiteado num período de apuração que não é nem dezembro de 2006, escriturado no livro RAIPI de nº 10 e nem janeiro de 2007 (livro RAJPI de nº 11, mas num período de apuração imaginário entre os dois, criando, então, um 5º trimestre-calendário para o ano de 2006.

"Normas de Escrituração

Art. 383. Os livros, os documentos que servirem de base à sua escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou emitidos em ordem cronológica, **sem rasuras ou emendas**, e conservados no próprio estabelecimento para exibição aos agentes do Fisco, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (Lei no 5.172, de 1966, art. 195, e Lei no 4.502, de 1964, arts. 57, § 1º, e 58)." *destacamos*

*Saliente-se que esta irregularidade é mais uma dentre as demais encontradas. Desta forma, não se pode considerar escriturado o crédito pleiteado no trimestre em tela porque não faz parte da escrituração do livro **RAIPI** do 4º trimestre de 2006, sendo necessária sua glosa integral.*

(...)

De outra parte, no item 6. do Recurso Voluntário, alega a recorrente que tais irregularidades não teriam ocorrido. Sustenta que, por equívoco da empresa, encaminhou o RAIPI de 2006 para a autenticação da JUCESC sem a escrituração dos referidos créditos e, como estava impossibilitada de escriturar os créditos no trimestre em que se encontrava, fez os

lançamentos respectivos no Termo de Registro de Equívoco (ocorrência), o qual faz parte do livro RAIPI 2006.

No entanto, conforme esclareceu a fiscalização no trecho acima transcrito, a contribuinte "resolveu colar uma folha no verso da folha 1 do livro de nº 10, fl. 244-v, não fazendo parte efetiva do livro fiscal, intitulada TERMO DE REGISTRO DE EQUÍVOCO NA ESCRITURAÇÃO onde faz emenda alterando o valor do saldo credor do 4º trimestre de 2006", sendo que rasuras e emendas não são permitidas pelo art. 312 Regulamento do IPI/2002. Essa mesma emenda foi efetuada irregularmente pela contribuinte também no RAIPI 2007.

O procedimento correto para saneamento da irregularidade pela contribuinte deveria ter sido efetuado no período de apuração posterior, do que ela não discorda, apesar de ter feito de outra forma. Também concorda a recorrente que seria necessário a prévia escrituração dos créditos presumidos para fazer jus ao ressarcimento, em conformidade ao disposto no art. 18 da Instrução Normativa nº 419/2004.

Dessa forma, não obstante o afastamento da norma veiculada pelo art. 59 da Lei nº 9.069/95 no presente Voto, a recorrente não faz jus ao crédito presumido em face da ausência de sua escrituração regular, em conformidade com as normas fiscais e contábeis aplicáveis.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(Assinatura Digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora