



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

**Processo n°** 11516.721942/2011-01  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3301-003.117 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de setembro de 2016  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** FENIX INDUSTRIA E COMERCIO DE PVC LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE PROVA CABAL

A multa de ofício qualificada somente pode ser aplicada quando houver prova cabal de que foi cometido crime contra a ordem tributária.

MULTA REGULAMENTAR. INCABÍVEL SE NÃO HÁ PROVA DO COMETIMENTO DA INFRAÇÃO

A multa regulamentar (100% do valor da mercadoria, prevista no artigo 490 do RIPI/2002) somente se aplica quando ficar provada a saída ficta da mercadoria ou a utilização da nota fiscal de saída para proveito próprio ou alheio.

Recurso de Ofício Negado.

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício..

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Semiramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira,

Processo nº 11516.721942/2011-01  
Acórdão n.º **3301-003.117**

**S3-C3T1**  
Fl. 11

---

Valcir Gassen, Jose Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Giovani Vieira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

CÓPIA

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Contra a empresa em epígrafe foi lavrado auto de infração, no montante de R\$ 8.151.120,15 (incluso multa e juros), pelo fato de o estabelecimento industrial ter reduzido o montante do IPI a recolher nos períodos de apuração compreendidos entre os anos de 2008 a 2009, em virtude das seguintes verificações :

- 1) Saídas de produtos tributados com erro de classificação fiscal e/ou alíquota;
- 2) Escrituração de créditos indevidos de IPI (fictos) – insumos de alíquota zero e não tributados;
- 3) Créditos indevidos em supostas devoluções de mercadorias.

Cientificada da autuação, a contribuinte ingressou com impugnação, alegando, em resumo, o que segue:

1. Quanto ao produto forro de polímero de cloreto de vinila (PVC) , a própria Receita Federal, em processos de solução de consulta, tem entendimentos ambíguos. A posição da RFB estampada na SC nº 298/2007 não é unânime, havendo inúmeras outras soluções de consulta que sustentam a classificação fiscal adotada pela impugnante, como exemplo: SC nº 178/2006; SC nº 85/2002; Decisão SRRF/1ªRF/DIANA nº 9/2001. Em razão dos entendimentos divergentes e ambíguos sobre o assunto, a impugnante socorreu-se às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias para maior precisão na correta classificação fiscal de seus produtos. Nitidamente, um forro de PVC, que é uma espécie de plástico, está dentro da classificação 3925.90.00, pois o produto fabricado destina-se às construções civis, de plástico, utilizados na construção de tetos e paredes. Esclareça-se ainda, que o produto denominado popularmente de forro de PVC não é um produto fabricado apenas com PVC, mas, sim, compõe-se de um composto mineral (Carbonato de Cálcio); estabilizante térmico; dióxido de titânio e policloreto de vinila – PVC. Ainda, deve-se lembrar que se as regras acima forem superadas, deve-se socorrer à regra 4, para aplicação da classificação na posição correspondente aos artigos mais semelhantes

2. A antiga legislação do IPI outorgava ao contribuinte adquirente de mercadorias a responsabilidade pela análise da correta classificação fiscal das mercadorias, o que foi modificado a partir do Decreto nº 4.544, de 2002, quando a incumbência da análise da correta classificação fiscal das mercadorias passou a não estar mais expressamente outorgada aos contribuintes, o que autoriza a aplicação do artigo 106, inciso II, “a”, do CTN, impondo a anulação do auto de infração. Contudo, o disposto no artigo 142 do CTN não reveste as autoridades fiscais de todo e qualquer conhecimento técnico necessário para classificar a vasta lista de mercadorias tributáveis pelo IPI, o que lhes autoriza, pela desincumbência legal dessa função ao contribuinte, a buscar dentro das normas disponíveis ou, até, por meio de perícias técnicas, qual a real posição em que uma mercadoria deve ser classificada.

3. A ambigüidade nas respostas em soluções de consultas da RFB acabaram por resultar, recentemente, na Solução de Divergência nº 3, de 2011 que conferiu as os forros de PVC a classificação NCM 3916.20.00. Em que pese nossa discordância no que se refere a solução dada, deve-se observar que o entendimento somente deve ser adotado pelos contribuintes a partir de 19 de abril de 2011.

4. Diante das divergências e dificuldades técnicas para a correta classificação fiscal do Forro de PVC fabricado pela impugnante, requer-se a produção de uma prova técnica-pericial que envolva não só a descrição externa do produto, como a composição físico-química do material que resulta no PVC. Sem a devida prova pericial ou laudo técnico que fundamente a posição adotada pelas autoridades fiscais, não poderá proceder a presente autuação, sendo necessário e imperioso seu cancelamento.

5. A impugnante sofreu sobre o mesmo crédito tributário a incidência de duas multas de ofício. As multas de 75% e 150% possuem caráter confiscatório e evidente o abuso da aplicação das multas de forma cumulada, o que representa uma total afronta às garantias constitucionais e sobre a propriedade.

6. Além das multas punitivas de 75% e de 150% sobre os supostos créditos indevidos de IPI, a autoridade fiscal aplicou multa de 100% sobre o valor das mercadorias relacionadas nas notas fiscais emitidas pela impugnante consideradas irregulares pela fiscalização, de acordo com o artigo 83 da Lei nº 4.502, de 1964. É uma aberração jurídica autuar um contribuinte que não teve qualquer vantagem fiscal numa operação ou lesou o fisco em qualquer sentido, ser penalizado com a aplicação de 100% sobre uma base de cálculo que envolve o valor total das mercadorias.

7. As notas fiscais de entradas emitidas pela impugnante serviram para recompor a escrita fiscal e contábil nas quais estava consignada uma operação de saída com destaque no imposto que, por motivos diversos, não se concretizaram, ensejando a neutralização do imposto para todos os efeitos;

8. Para os casos de devolução de mercadoria em retorno, quando estas não forem entregues ao destinatários, a impugnante está obrigada a emitir uma nota fiscal de entrada, descrevendo os detalhes da operação, inclusive com o destaque dos tributos que deveriam incidir na operação. No presente caso, toda nota fiscal de entrada emitida pela impugnante que gerou crédito de IPI devidamente escriturado, refere-se à devolução de mercadorias não entregues ao destinatário.

9. Os créditos de IPI sobre insumos tributados com alíquota zero ou não tributados são constitucionais de acordo com o princípio da não-cumulatividade do IPI;

10. O auto de infração é nulo, pela ausência de prova pericial ou laudo técnico que sustente a classificação fiscal considerada correta pela fiscalização em contrariedade com a adotada pela empresa.

Por fim solicitou a realização de perícia técnica para a elaboração de laudo com a descrição dos produtos e que seja deferida e acatada a produção de provas durante todo o processo administrativo para que se busque, de forma efetiva, a verdade real dos fatos."

A DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a impugnação procedente em parte.

Relativamente à glosa dos créditos indicados em notas fiscais de devolução de mercadorias, foi desqualificada a multa de ofício de 150%, aplicada sobre o IPI não pago, e cancelada a multa

regulamentar de 100% do valor da mercadoria, lançada em função de o contribuinte supostamente ter se aproveitado de créditos irregularmente destacados em notas fiscais.

O Acórdão nº 14-37.381 foi assim ementado:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*PERFIL EXTRUDADO DE POLICLORETO DE VINILA (PVC)  
FORRO DE TETO NCM 3916.20.00.*

*Perfis fechados de policloreto de vinila (PVC) obtidos por extrusão, mas sem qualquer outro trabalho, de seção transversal em forma de retângulo oco e com divisões internas, concebidos para montagem de forros de tetos de construções, classificam-se no código 3916.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul.*

*PERÍCIA. PEDIDO NEGADO.*

*Desnecessária a perícia, quando a lide não exige pronunciamento por parte de técnico especializado no assunto.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS A ALÍQUOTA ZERO.*

*Somente os créditos relativos a insumos onerados pelo imposto são suscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento.*

*MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.*

*O agravamento da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.*

*MULTA REGULAMENTAR.*

*A multa regulamentar que se refere o artigo 490 do RIPI/2002 somente se aplica quando ficar provada a saída ficta da mercadoria ou a utilização da nota fiscal de saída para proveito próprio ou alheio.*

*CARÁTER CONFISCATÓRIO.*

*A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.*

*ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Arguições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo*

*Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O contribuinte foi intimado da decisão da DRJ, porém a correspondência foi devolvida com o seguinte aviso: "Mudou-se" (fl. 2.115). Foi então publicado o Edital nº 35/2012 (fl. 2.116), afixado em 25/6/2012 e desafixado em 17/7/2012.

Em 5/9/2012, foi enviada nova correspondência (fl. 2.128), desta feita para o endereço indicado pelo ex-contador do contribuinte (fls. 2.130 e 2.131). Em 10/9/2012, foi devolvida, com a seguinte informação: "Destinatário Desconhecido".

O contribuinte não apresentou recurso voluntário.

Houve recurso de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso de ofício preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O colegiado de primeira instância julgou a impugnação procedente em parte, cuja decisão contemplou as seguintes desonerações:

1) Desqualificação da multa de ofício de 150%, incidente sobre o IPI não pago, em razão do registro de créditos destacados em notas fiscais de devolução de mercadorias, em relação às quais não foram apresentados os correspondentes registros contábeis e fiscais, comprovando a efetiva entrada das mercadorias.

2) Cancelamento da multa regulamentar de 100% do valor da mercadoria (inc. II do *caput* § 1º do art. 490 do decreto nº 4.544/2002 - RIPI/2002), aplicada em decorrência da utilização de créditos de IPI destacados em notas fiscais, cuja comprovação da operação não foi apresentada.

A decisão de primeira instância não merece reparos. Transcrevo o trecho em que abordou os temas acima apontados, o qual faço minha razão de decidir:

### " 4 MULTA QUALIFICADA E MULTA REGULAMENTAR

O Fisco concluiu que as notas fiscais de “DEVOLUÇÕES SEM COMPROVAÇÃO”, relacionadas às folhas 1965 a 1977, emitidas pela própria empresa, são notas fiscais FRAUDULENTAS, emitidas para gerar crédito de imposto sem que correspondam a efetiva devolução das mercadorias nelas descritas, fato que levou à aplicação de multa qualificada de 150% (art. 488, inciso II c/c arts. 477 e 481, do RIPI/02, com redação da Lei nº 11.488, de 2007, art. 13) do valor do imposto que deixou de ser recolhido pela utilização de crédito indevido, além da aplicação da pena prevista pelo art. 490, inciso II e § 1º, do RIPI/02, que prevê a aplicação de Multa Regulamentar em valor igual ao valor da mercadoria constante em cada nota fiscal. O art. 490 do RIPI/2002, em seu inciso II, determina:

*Art. 490. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis incorrerão na multa igual ao valor da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei no. 4.502, de 1964, art.83, e Decreto-lei nº. 400, de 1968, art. 1o., alteração 2a.):*

*I – (...)*

*II – os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto*

*isento (Lei no. 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei no. 400, de 1968, art. 1o., alteração 2a.).*

*§ 1º No caso do inciso I, a imposição da pena não prejudica a que é aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e, no caso do inciso II, independe da que é cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto em razão da utilização da nota (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, § 1º). (grifo do autor)*

Quanto à multa qualificada de 150%, deve-se atentar para o fato de que o Fisco concluiu pela fraude, embasando-se na não apresentação, pela contribuinte, de documentos que comprovassem a devolução das mercadorias, emitindo nota de entrada sem respaldo em carta de devolução, ou não ter apresentado documentos que comprovassem a entrada da mercadoria nos estoques. Admite-se que a verificação do não cumprimento das exigências formais para que se aceite o direito ao crédito de IPI no livro fiscal de apuração do imposto seja um importante indício de fraude, mas esta somente se comprova com diligência no comprador, provando que as mercadorias efetivamente saíram do estabelecimento, mas não retornaram ou que não houve qualquer relação comercial entre o comprador e vendedor, provando que as mercadorias não saíram do estabelecimento (não havendo relação entre o IPI destacado na saída e o crédito pretendido com a devolução), fato que não ficou claro nos autos. A verificação, pelo fisco, de a escrituração fiscal não ter seguido as exigências para conferir o direito ao crédito não inverte o ônus da prova. No caso, a prova da ocorrência de Fraude é do Fisco.

Assim, o não cumprimento das exigências contidas no artigo 169 do RIPI/2002 é motivo suficiente para a glosa do crédito de IPI, ao considerar o documento inidôneo para respaldar direito ao crédito no livro fiscal, mas não para considerá-lo fraudulento. A fraude se prova pela ação dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento, conforme determinado pelos artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Com efeito, a indicação de um crédito de IPI inexistente para reduzir débito de IPI apurado na saída de mercadorias, reduz o montante do imposto devido, mas o que deve ficar claro no processo é a intenção dolosa, ou seja, o desejo consciente do agente pelo resultado e a assunção do risco de produzi-lo: a vontade do agente direcionada, com uma finalidade clara, à conduta anti-social. Prova que se faz pela verificação de que a mercadoria não retornou efetivamente.

Sendo assim, voto pela desqualificação da multa de ofício, devendo esta voltar ao patamar de 75%, pelo fato de não sido devidamente provada a Fraude na emissão das notas fiscais de entrada por devolução de mercadorias.

Quanto à multa regulamentar, esta também não é aplicável ao caso. Conforme os documentos acostados aos autos e o relatório fiscal, não ficou comprovada a saída ficta da mercadoria ou a utilização da nota fiscal de saída para proveito próprio ou alheio.

A inteligência do artigo 490, do RIPI/2002, é a de emissão de nota fiscal, pelo estabelecimento “vendedor”, com destaque de IPI, sem que corresponda a uma saída de mercadoria (venda), para que o estabelecimento adquirente “comprador” se beneficie do IPI nela destacado, com o aproveitamento de seu crédito, para abatimento de débitos.

No caso concreto, somente haveria irregularidade e benefício na escrituração da nota fiscal de entrada, se as mercadorias realmente tiverem saído do estabelecimento e não retornado. Fato que não ficou devidamente comprovado no procedimento, já que a autuação se deu apenas com referência ao descumprimento das exigências formais para a utilização do crédito de IPI. Como dito anteriormente, não houve diligência no estabelecimento “comprador” (verificação da entrada das mercadorias), nem no estabelecimento “vendedor” (verificação da saída efetiva das mercadorias e seu retorno ao estoque). Este fato deve ser provado pelo Fisco. A falta ou deficiência de comprovação ou respaldo da escrituração de crédito de IPI referente à devolução de mercadorias não é prova suficiente para que o Fisco presuma que ocorreu a saída das mercadorias, mas não sua devolução.

Sendo assim, voto pelo cancelamento da multa regulamentar capitulada no artigo 490, do RIR/2002, no montante de R\$ 4.198.364,69.

As notas fiscais de venda e as de devolução, emitidas pelo próprio contribuinte, sob a alegação de que o comprador não tinha documento fiscal apropriado para tanto, foram devidamente escrituradas nos livros fiscais. Contudo, o contribuinte não apresentou registros contábeis e fiscais que comprovassem a entrada das mercadorias, conforme indicado nas notas fiscais de devolução revisadas pela autuante, o que motivou a glosa dos créditos.

Entretanto, tal circunstância não é suficiente para que a fiscalização conclua que as notas fiscais eram fraudulentas. De acordo com os incisos III e IV do art. 10 do decreto nº 70.235/72, caberia ao Fisco apresentar prova de que fora cometido crime tributário. E, nos autos, não há uma única prova documental de que o delito teria ocorrido.

Como a qualificação da multa sobre o IPI não pago (duplicação da multa de 75%) e a aplicação da multa regulamentar (100% do valor da mercadoria) tiveram como pressuposto o de que as operações consignadas nas notas fiscais não ocorreram, isto é, de que houve fraude, diante da ausência completa de provas de cometimento do crime contra a ordem tributária, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira