



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

Processo n° 11516.721952/2017-23
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3402-006.027 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IMBRALIT INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS E FIBROCIMENTO LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2012 a 30/06/2016

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE. NÃO CONFIGURADAS. REDUÇÃO AO PERCENTUAL ORIGINAL.

Em que pese a reprovabilidade da conduta para redução indevida do saldo de IPI a recolher nos períodos de apuração autuados, seja pela ausência de declaração em DCTF ou seja pelo registro de estornos inexistentes, a fiscalização não demonstrou efetivamente a configuração da sonegação e da fraude, cabendo exonerar do lançamento a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser exigida somente em seu percentual original.

Para a caracterização da sonegação, a conduta do contribuinte deve ser no sentido de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador, sua natureza ou suas circunstâncias materiais; ou as condições pessoais de contribuinte do imposto. A fraude exige para a sua configuração que a conduta do contribuinte seja tendente a impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais.

A DCTF não demonstra a ocorrência do fato gerador, mas somente o confronto final entre débitos e créditos no período de apuração caso o saldo seja devedor.

No caso, pela análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD), dos Livros de Registro de Entradas e do Livro de Registro de Apuração do IPI, a fiscalização tomou completo conhecimento das ocorrências de todos os fatos geradores do IPI (saídas dos produtos do estabelecimento industrial) e das condições pessoais do contribuinte, não havendo que se falar em sonegação, nem tampouco em fraude, nos termos delimitados pelos arts. 71 e 72 da Lei n° 4.502/64.

Recurso de Ofício negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente, justificadamente, a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, substituída pelo conselheiro Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Trata-se de **recurso de ofício** em face da decisão da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora que reduziu a multa de ofício para o percentual de 75%, resultando na exoneração do lançamento do valor de R\$ 26.918.111,90.

Versam os autos sobre auto de infração para a exigência de IPI, multa de ofício de 150% e juros de mora, no montante total de R\$102.054.786,35, calculado até 05/2017.

Constatou a fiscalização as seguintes irregularidades:

i) Relativamente aos períodos de apuração de 05 a 12/2012 e 02/2013, falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado. Na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e no Livro de Registro de Apuração de IPI da contribuinte foi apurado que cerca de 90% do saldo de IPI a recolher não foi declarado em DCTF, nem pago.

ii) Escrituração e utilização de créditos indevidos de IPI no período de 01/2013 a 06/2016 (exceto 02/2013). Foi apurado que a empresa escriturou como créditos os valores do imposto destacados nas notas fiscais de saídas, com o intuito de reduzir o saldo devedor de IPI a pagar.

A multa de ofício foi qualificada em face da sonegação fiscal, caracterizada pela conduta reiterada de omitir nas DCTF's dolosamente 90% do saldo devedor do IPI apurado; bem como em face de fraude reiterada na escrituração do Livro de Registro de Apuração do IPI, mediante o registro reiterado de créditos inexistentes, descritos como "estorno de débitos", com intuito doloso de reduzir o montante do imposto devido.

A interessada impugnou o lançamento, alegando, em síntese: a) nulidade do lançamento; b) legitimidade do crédito e do seu aproveitamento; c) inaplicabilidade da multa qualificada de 150%; e d) não incidência dos juros sobre a multa.

A Delegacia de julgamento acatou parcialmente as razões de defesa da impugnante sob os seguintes fundamentos principais:

- Não tendo sido contestada a exigência relativa à "falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado (total ou parcial)", torna-se a mesma definitiva na esfera administrativa.

- As hipóteses atinentes ao direito de crédito para anular débito do imposto na saída encontram-se restritas ao disposto no §1º do art. 225 do RIPI/2010, assim como os créditos de outra natureza admitidos estão especificados no art. 240 desse Regulamento. Créditos por "estorno de débitos" fora das hipóteses acima mencionadas não encontram respaldo na legislação que rege o imposto, não devendo, portanto, ser acatados, configurando infração à legislação de regência do IPI.

- Partindo-se do conceito de sonegação e fraude tem-se por procedente a reclamação do contribuinte contra a aplicação da multa de 150%. O que se depreende dos fatos apurados e dos documentos constantes do processo, é que o contribuinte destacou corretamente o imposto nas notas fiscais de saída e o registrou, também corretamente, nos livros fiscais. Não há contestação desse fato pela fiscalização.

- A delimitação do conceito de sonegação conduz ao comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca do acontecimento do fato jurídico ou, ainda, dos traços peculiares à identificação daquele evento [natureza ou circunstâncias materiais], tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto. Tal conduta não ocorreu no presente caso.

- Do mesmo modo, não restou configurada a fraude tal qual definida no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Se há nota fiscal emitida, não há de se falar em impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, e se a operação descrita na nota fiscal evidencia o fato tal qual ocorrido no mundo real, sem excluir ou modificar as suas circunstâncias materiais ou características essenciais, não se pode cogitar a ocorrência de fraude.

A interessada foi intimada dessa decisão, mas não apresentou recurso voluntário no prazo legal.

Em razão de o crédito tributário exonerado extrapolar o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 63/2017, recorreu-se de ofício da decisão de primeira instância, que foi submetida à apreciação deste CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso de ofício.

A Delegacia de Julgamento exonerou do lançamento a duplicação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu percentual original de 75%, eis que entendeu não restarem configuradas as hipóteses de sonegação ou fraude nas condutas da contribuinte de, respectivamente, omitir reiteradamente nas DCTF's 90% do saldo devedor do IPI apurado; bem como registrar reiteradamente créditos inexistentes, descritos como "estorno de débitos", com intuito de reduzir o montante do imposto devido.

O Auditor-Fiscal atuante havia duplicado a multa de ofício com fundamento nos arts. 569, II; 561 e 562 do RIPI/2010, que assim dispõem:

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

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 6º, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13):

(...)

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante, e nos casos previstos nos arts. 561, 562 e 563 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 6º, inciso II, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

Art. 561. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71):

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71, inciso I); e

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71, inciso II).”

Art. 562. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 72).

A base legal para a sonegação e a fraude está nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, que as delimita nos seguintes termos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como se observa nos dispositivos acima, na sonegação, a conduta do contribuinte é no sentido de ocultar do Fisco: i) a ocorrência do fato gerador, sua natureza ou suas circunstâncias materiais; ou ii) as condições pessoais de contribuinte do imposto. Enquanto que, na fraude, a conduta do contribuinte deve ser tendente a: a) impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador ou b) excluir ou modificar suas características essenciais.

No caso, impende primeiro analisar se a "conduta reiterada de omitir, nas DCTFs, dolosamente, 90% do saldo devedor do IPI apurado, nos períodos retro mencionados, com o deliberado intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária" configuraria ou não sonegação fiscal.

Como relatado pela fiscalização, a primeira irregularidade autuada (4.1) foi assim constatada:

(...)

4) Da análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD), dos Livros de Registro de Entradas e do Livro de Registro de Apuração do IPI, das DCTFs apresentadas pelo contribuinte, constatei as seguintes irregularidades:

4.1) IPI APURADO E NÃO DECLARADO EM DCTF E NEM PAGO - APROPRIAÇÃO INDÉBITA

Foi identificado na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no Livro de Registro de Apuração do IPI, os saldos de IPI a Recolher, conforme quadro abaixo.

Confrontando os saldos de IPI a Recolher com os valores declarados em DCTF, verifica-se que do valor apurado, restou 90% do valor de "IPI não Declarado" conforme consta na última coluna da planilha. Em resposta ao Termo de Início de procedimento Fiscal a empresa informa que os valores de "IPI não Declarado", **NÃO** foram pagos **NEM** compensados nos PERDCOMP e também **NÃO** foram incluídos em nenhum Parcelamento Especial.

(...)

Pelo que se denota, não houve qualquer ocultação ao Fisco dos fatos geradores, pelo contrário, a fiscalização tomou conhecimento de suas ocorrências, naturezas e circunstâncias materiais pela análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD), dos Livros de Registro de Entradas e do Livro de Registro de Apuração do IPI, todos apresentados pelo contribuinte.

Dessa forma, a primeira irregularidade ocorrida, ainda que seja uma conduta reprovável e reiterada, envolvendo grande percentagem do total do saldo devedor do IPI no período, diz respeito apenas à falta de declaração em DCTF, e a consequente falta de recolhimento, do saldo devedor de IPI nos períodos de apuração autuados, razão pela qual cabível a incidência da multa de ofício somente em seu percentual original de 75% (não duplicado) pela "falta de recolhimento do imposto destacado", conforme previsto no *caput* do art. 569 do RIPI/2010.

Relativamente à segunda irregularidade autuada, a duplicação da multa de ofício pela fraude foi assim justificada pela fiscalização:

4.3.2) O contribuinte também fraudou a escrituração do Livro de Registro de Apuração do IPI, nos períodos de janeiro/2013 e de março de 2013 a junho de 2016, mediante o registro reiterado, de créditos inexistentes, descritos como "ESTORNO DE DÉBITOS", no montante de R\$ 29.824.794,34, com o intuito doloso de reduzir o montante do imposto devido (IPI) a ser pago e declarado nas DCTFs.

Conforme detalhado no item 4.2, acima, não existe previsão legal para efetuar crédito do IPI para anular um débito que foi destacado corretamente nas notas fiscais, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores.

(...)

Assim, a fraude fiscal realizada pelo contribuinte de escriturar créditos inexistentes, no Livro de Registro de Apuração do IPI, como sendo de "ESTORNO DE DÉBITOS", no montante de R\$ 29.824.794,34, que reduziram o montante do IPI a ser declarado na DCTF, trata-se, na verdade de APROPRIAÇÃO INDÉBITA do

IPI destacado nas notas fiscais de saídas e não Declarados e nem recolhidos aos cofres da União.

Portanto, a fraude fiscal REITERADA descrita acima, que ocorreu em janeiro/2013 e de março de 2013 a junho de 2016, enseja a aplicação de multa qualificada de 150% do IPI não recolhido, com base nos seguintes artigos do RIPI/2010, abaixo transcritos, que corresponde, respectivamente aos artigos 488, inciso II e 481, do RIPI/2002:

(...)

Problema semelhante se constata na caracterização da fraude pela fiscalização, que não laborou no sentido de demonstrar que a conduta da contribuinte, de registrar no Livro de Registro de Apuração do IPI créditos inexistentes nos mesmos valores das saídas tributadas (estornos indevidos), acarretaria impedimento ou atraso na ocorrência do fato gerador ou a exclusão ou alteração das suas características essenciais. Ao que consta, os fatos geradores do IPI foram devidamente destacados nas notas fiscais e registrados nos livros pertinentes, apesar da também reprovável conduta da contribuinte no sentido de reduzir indevidamente o saldo devedor do tributo nos períodos de apuração autuados.

Por essas razões entendo que a decisão recorrida, na parte que reduziu o percentual da multa de ofício ao percentual de 75%, deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, abaixo transcritos:

(...)

Seguindo a análise, partindo-se do conceito de sonegação e fraude tenho por procedente a reclamação do contribuinte contra a aplicação da multa de 150%. O que se depreende dos fatos apurados e dos documentos constantes do processo, é que o contribuinte destacou corretamente o imposto nas notas fiscais de saída e o registrou, também corretamente, nos livros fiscais. Não há contestação desse fato pela fiscalização.

A delimitação do conceito de sonegação tal qual expresso no dispositivo legal conduz ao comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca do acontecimento do fato jurídico [isto é, da ocorrência do fato gerador, que no caso do IPI é a operação de saída do produto industrializado], ou, ainda, dos traços peculiares à identificação daquele evento [natureza ou circunstâncias materiais], tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto.

No entendimento desta Relatora, tal conduta não ocorreu no presente caso.

Houve, sim, a prática da infração de não recolhimento do imposto lançado/destacado nas notas fiscais de saída, mas isso não retardou ou impediu o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto, que permaneceu intacto e foi devidamente lançado nos documentos e livros fiscais, passíveis de verificação pela Fiscalização a qualquer momento⁶. A omissão ou erro na informação do valor do imposto declarado em DCTF, ainda que expressiva e reiterada, por si só, não configura o conceito de sonegação tal qual definido no dispositivo legal [art. 71 da Lei nº 4.502,64].

O que se afigura, é que o imposto destacado e pago pelo adquirente do produto não foi declarado e nem recolhido ao Tesouro Nacional ensejando, por consequência, o lançamento de ofício mediante auto de infração.

Do mesmo modo entendo não restar configurado o conceito de fraude, repita-se, **tal qual definido no dispositivo legal, qual seja, o art. 72 da Lei nº 4.502/64.**

Note-se que, do mesmo modo que na sonegação, a ação dolosa atribuída ao conceito de fraude também vincula-se à ocorrência do fato gerador da obrigação principal [a operação de saída do produto industrializado no caso do IPI], que restará impedida ou retardada, ou ainda, à modificação ou exclusão das suas características essenciais, tudo dirigido ao escopo de reduzir, evitar ou diferir o pagamento da quantia devida a título de imposto. Se há nota fiscal emitida, não há de se falar em

impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, e se a operação descrita na nota fiscal evidencia o fato tal qual ocorrido no mundo real, sem excluir ou modificar as suas circunstâncias materiais ou características essenciais, não se pode cogitar a ocorrência de fraude, frise-se, tal qual o conceito definido no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Sendo assim, não há de prosperar a qualificação da multa de ofício promovida na autuação, seja no motivo de autuação 4.1 seja no motivo 4.2: aos olhos da legislação pertinente (arts. 71, inciso I, e 72 da Lei nº 4.502, de 1964), não houve sonegação nem fraude, pois inexistiram estas condutas típicas, não tendo a Fiscalizada impedido ou retardado a existência ou o conhecimento da ocorrência do fato gerador, ou da natureza deste, não se observando, igualmente, qualquer modificação de suas circunstâncias materiais ou características essenciais.

Destaque-se que a Terceira Turma da DRJ-Juiz de Fora, da qual a presente julgadora é integrante, há muito firmou o entendimento de que o parâmetro para análise de ocorrência dos tipos infracionais em questão encontra-se nos elementos constantes da nota fiscal de saída emitida, que traduz a ocorrência do fato gerador do IPI, ou ainda na detecção da falta de emissão da referida nota. Em suma, qualificar como fraude ou sonegação condutas que se encontram afastadas do fato gerador do IPI (operação de saída) denota-se inadequado no juízo desta turma de julgamento, nos termos do Acórdão nº 09-54.416, de 22/08/2014, cujo voto a seguir se transcreve na parte que interessa, e cujos fundamentos são aqui adotados como razões de decidir.

(...)

A meu sentir, no que diz respeito ao IPI, a partir do momento em que o contribuinte emite a nota fiscal não há mais que se falar em ocultação do fato gerador ou mesmo no retardamento de sua ocorrência. Se o documento em questão não foi questionado nem do ponto de vista material, nem do ponto de vista ideológico, lá estão expostos todos os elementos constitutivos do crédito tributário, a saber, o sujeito passivo, o destinatário da mercadoria, a natureza desta e do negócio jurídico praticado entre as partes (venda, consignação, transferência etc.).

Não se deve deixar de considerar também o advento do SPED fiscal, cuja plataforma de escrituração virtual permite ao Fisco acesso - a qualquer momento - a todos os elementos da escrituração atinentes a qualquer empresa obrigada a tal sistemática, o que fragiliza, e muito, a alegação de retardamento de informação a ser prestada ao fisco via obrigação acessória, já que o dado ou valor não informado encontra-se à disposição do Fisco em seu elemento de origem (livros fiscais, contábeis, notas fiscais etc.).

Dentro do raciocínio supra, assoma-se indefensável, ao menos a meu sentir, a idéia de que um valor não lançado na DCTF tenha gerado atraso de conhecimento do fato gerador quando o livro de entrada, as notas fiscais e o RAIPI estão no ambiente SPED, como no presente caso (vide TVF. fl.18).

O argumento do autuante é falho em outro ponto. A DCTF não demonstra o fato gerador, mas sim o confronto final entre débitos e créditos e se, e somente se, o saldo resultante for devedor. Se o saldo for credor, houve fato gerador demonstrado nas notas fiscais, mas o produto final não deve ser declarado, pois não há crédito tributário a ser satisfeito. Quer dizer, criar vínculo lógico entre a DCTF e o retardamento de conhecimento do fato gerador me parece inconsistente.

(...)

Esclareça-se, neste ponto, por oportuno, que a linha de entendimento adotada pela 3ª Turma da DRJ-Juiz de Fora é no sentido de que, em se evidenciando conduta que, como dito acima, não guarda relação com a operação ínsita ao fato gerador do IPI mas que se encontra eivada de comportamento doloso a ser rechaçado na seara tributária, a forma eleita pelo legislador para reprimir tal conduta arrima-se na disposição do § 1º do art. 68, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (com a

redação dada pelo Decreto-lei nº 34, de 1966), que trata das circunstâncias agravantes (e não das qualificadoras) da sanção pecuniária de ofício aplicada. Neste sentido reproduz-se excerto do voto condutor do Acórdão antes mencionado:

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula