



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720016/2018-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.023 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente SAVAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2015

RÉPLICA DAS RAZÕES IMPUGNATÓRIAS. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. APLICAÇÃO DO RICARF.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor, nos termos do § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. FALSEAMENTO IDEOLÓGICO. INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

É de se lançar a diferença de imposto diante da constatação de incremento fraudulento dos créditos escriturais a que tinha direito a Interessada pelas compras realizadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. CABIMENTO.

Ação dolosa levada a efeito para fraudar créditos escriturais combinada com o retardamento do conhecimento da infração por parte do Fisco enseja a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% aos olhos do disposto no artigo 80, §6º, inciso II, da Lei 4502/64.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. CABIMENTO. ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS DO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Voluntários da Savar Indústria e Comércio de Embalagens Ltda e do responsável

solidário Massayoshi Saga, bem como rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento aos recursos. Os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Ricardo Piza di Giovanni e Cynthia Elena de Campos acompanharam o Relator pelas conclusões por entenderem que restou comprovada a responsabilidade solidária, porém discordaram da afirmação de inversão do ônus da prova do sócio administrador.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (Suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem retratar a situação dos autos, adota-se o relatório do acórdão recorrido, que segue transcrito:

Em julgamento do auto de infração de fls. 570 a 595, que exige da contribuinte o montante de R\$ 11.935.045,02, assim discriminado:

(...)

A razão de existência do lançamento foi minuciosamente descrita no TVF de fls. 539/558, dele sendo possível extrair-se a seguinte síntese:

Como resultado da análise, em relação aos créditos, foi constatado que os registros de notas no RAIPI sem informação da chave de acesso não têm correspondência com as NFe que foram efetivamente emitidas por seus fornecedores sendo notas escrituradas que sequer existem. Com esse expediente, o valor do tributo foi indevidamente reduzido em R\$ 2.860.281,64, no período sob ação fiscal.

Em 121 outras notas fiscais eletrônicas foram escrituradas no livro de entrada e no RAIPI com créditos de IPI superiores aos valores destacados nas notas.

Esse procedimento passou a ser adotado de forma regular a partir do mês 03/2015, mês em que o contribuinte cessa de escriturar créditos para as notas sem identificação de chave eletrônica (item V.a).

Nesses casos, existe uma NFe verdadeira, válida e o livro de entrada identifica corretamente o número da chave eletrônica.

Constatamos que o crédito indevido não é aleatório, o valor do crédito do IPI indevidamente escriturado segue um padrão de proporcionalidade, na maior parte das vezes (0,3333 e 0,2 dentre outros), em outras palavras o IPI destacado na NFe foi multiplicado por 3 ou por 5, etc., na escrituração dos créditos no RAIPI.

VI – DA FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DÉBITOS DE IPI LANÇADOS EM NF

Mediante o item 3 do Termo de início o contribuinte foi intimado a justificar a não escrituração dos débitos relacionados no anexo 3 daquele termo (DOCs 77 e 77c). Mesmo após a prorrogação de prazo não apresentou justificativa. Foi Reintimado a justificar, item 5 do Termo de Constatação e Intimação (DOC 85). Em sua resposta protocolada em 01/11/2017 (DOC 87), reconheceu os erros. Fatos esses que ensejaram o lançamento de ofício dos débitos destacados em NFe e não escriturados.

VII – DA MULTA QUALIFICADA 150%

Aplicamos a multa majorada por infração qualificada baseado nos elementos supracitados que comprovam em tese a ação dolosa do sujeito passivo, sonegação, reincidência específica, artifício doloso na prática da infração e circunstâncias que importaram em retardar o conhecimento da infração pela autoridade fazendária, para reduzir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) dos anos-calendário de 2014 e 2015.

A insurgência da Autuada deu-se da forma seguinte:

A SAVAR teve contra si instaurado procedimento fiscal em 18/08/2017 para averiguação do adequado recolhimento do Imposto sobre Serviços Industrializados - IPI em suas operações, em relação aos exercícios de 01/2014 a 12/2015. O procedimento fiscal foi executado pela DRF de São José dos Campos e levou o número 0812000.2017.00193-0 e resultado no auto de infração ora impugnado.

Todavia, a SAVAR é empresa sediada na Rua Juscelino Kubitschek de Oliveira, nº 4.252 - Água Chata, Município de GUARULHOS/SP, CEP 05272-000, CNPJ/MF sob o nº 58.487.349/0001-80, de forma que está vinculada a jurisdição da DRF de Guarulhos e não da DRF de São José dos Campos que lhe fiscalizou e autuou.

E se não há permissão legal para delegação da competência de fiscalização pela DRF da jurisdição do contribuinte a outra DRF, a fiscalização efetuada sobre o Impugnante pela DRF de São José dos Campos é absolutamente nula.

...

A autoridade fiscal alega que não foram escrituradas corretamente algumas notas fiscais de saída, o que gerou a redução do IPI a recolher.

Contudo, diversamente do que alegado pela douta fiscal, a Impugnante escriturou corretamente no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) todas as operações de saída por ela realizadas.

Nesse passo, caberia à fiscalização comprovar eventual saldo a pagar de IPI, analisando possíveis reduções de base de cálculo, alíquota, isenções entre outras operações com CFOP com algum benefício fiscal, e não simplesmente alegar sem qualquer fundamento a falta de escrituração com vista a reduzir o valor a recolher.

...

Da análise do auto de infração e do termo de verificação lavrados que, data vénia, se mostram muitas vezes incompreensíveis, o que se verifica é que em momento algum constou do termo de verificação fiscal, termo integrante e indissociável do auto, exposição pormenorizada dos fatos e das normas supostamente infringidas pela Impugnante.

O termo de verificação não traz qualquer motivação ou fundamentação, tendo a fiscal se limitado a fazer um relato genérico, sem sequer fazer uma simples transcrição do dispositivo legal aplicado, o que não se pode admitir.

...

Se não bastasse, além da falta de motivação e fundamentação, bem como da não comprovação do dolo ou indicação da infração praticada, a multa em questão não pode ser mantida, já que nitidamente se carateriza confiscatório, em total ofensa ao art.150, inciso IV da Constituição Federal.

O sócio Massayoshi Saga, arrolado como sujeito passivo solidário, assim se defendeu, em apertado resumo:

Inicialmente, há que se esclarecer que, EM MOMENTO ALGUM, o Termo de Verificação Fiscal - TVF menciona o Impugnante ou qualquer conduta realizada por ele.

Da mesma forma, o Auto de Infração TAMBÉM NÃO MENCIONA o Impugnante ou qualquer ato que teria este praticado.

...

E é nesse cenário absurdo que foi lavrado Termo de Sujeição Passiva contra o Impugnante.

Ou seja, sem que houvesse sido identificada qual a conduta pessoal que teria violado a lei ou estatutos. Pior: sem que houve qualquer menção ao Impugnante.

...

Todavia, o presente lançamento não contém adequado histórico cronológico da matéria acusatória, de forma que falta à imputação da responsabilidade elemento essencial que é a descrição adequada dos fatos acusados e a correção lógica deste com a penalidade imputada.

...

Diante de todo o exposto, demonstrado a absoluta falta de motivação acerca da responsabilidade tributária imputada ao Impugnante, com as descrições das condutas que viessem a autorizá-la, é imperioso o reconhecimento da nulidade da responsabilidade tributária imposta por:

- violação ao princípio da motivação disposto no art. 93, inc. IX, da CF; art. 9º, do Decreto 70.235/72; art. 38, parágrafo 1º, e art. 39, inc. III e IV, do Decreto 7.574/11; e art. 2º caput e inc. VII e VIII, da Lei 9.784/99;

- violação ao princípio da legalidade insculpido no art. 5º, inc. II, da CF e também à previsão legal de exigência de descrição precisa dos fatos apontados como infracionais prevista nos arts. 9º, do Decreto 70.235/72; art. 38, parágrafo 1º, e art. 39, inc. III e IV, do Decreto 7.574/11; e art. 2º caput e inc. VIII, da Lei 9.784/99;

- violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, bem como do devido processo legal dispostos no art. 5º, inc. LV e LIV, da CF e também nos art. 9º, do Decreto 70.235/72, art. 38, parágrafo 1º, e art. 39, inc. III e IV, do Decreto 7.574/11, e art. 2º caput e inc. VII, da Lei 9.784/99.

É como relato.

A 3ª Turma da DRJ em Juiz de Fora proferiu decisão (fls. 755 a 768) julgando improcedente a impugnação e mantendo incólumes o crédito tributário exigido e a solidariedade passiva contra o sócio-gerente Massayoshi Saga, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2015

CRÉDITOS ESCRITURAIS. FALSEAMENTO IDEOLÓGICO. INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

É de se lançar a diferença de imposto diante da constatação de incremento fraudulento dos créditos escriturais a que tinha direito a Interessada pelas compras realizadas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. CABIMENTO.

Ação dolosa levada a efeito para fraudar créditos escriturais combinada com o retardamento do conhecimento da infração por parte do Fisco enseja a aplicação da

multa de ofício no percentual de 150% aos olhos do disposto no artigo 80, §6º, inciso II, da Lei 4502/64.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. CABIMENTO. ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS DO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

Cientificada da decisão exarada pela DRJ em Juiz de Fora, a recorrente apresentou recurso voluntário (fls. 793 a 822), simplesmente reiterando os termos da impugnação apresentada, não tendo trazido aos autos novas razões de defesa e tampouco quaisquer provas contrárias à autuação.

Da mesma forma procedeu o sócio administrador da Savar Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, Sr. Massayoshi Saga, que teve contra si lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária. Em seu recurso voluntário (fls. 823 a 879), o recorrente também não trouxe aos autos novas razões de defesa e nem mesmo quaisquer provas contrárias aos fatos relatados no Auto de Infração e à sujeição passiva apontada pela Autoridade Fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de primeira instância, com a qual concordo integralmente, propondo desde já a confirmação e adoção da mesma, que transcrevo à seguir:

DA NULIDADE POR INCOMPETÊNCIA FUNCIONAL

Aqui alega-se a incompetência do Autuante, que, uma vez lotado na Delegacia de São José dos Campos-SP, não poderia ter lavrado auto de infração contra contribuinte domiciliado em Guarulhos-SP. **Tal tese está há muito vencida e foi objeto de súmula vinculante editada pelo CARF.** Vejamos:

Súmula CARF nº 27

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 302-40013, de 09/12/2008 Acórdão nº 106-16534, de 17/10/2007 Acórdão nº 104-21824, de 17/08/2006 Acórdão nº 106-15545, de 24/05/2006 Acórdão nº 205-01048, de 03/09/2008 Acórdão nº 202-18608, de 12/12/2007

Nada mais a comentar. Possui o Auditor Fiscal da Receita Federal jurisdição em todo o território nacional, independentemente da unidade funcional onde esteja lotado.

DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

Assim se manifesta a Defendente a esse respeito:

Da análise do auto de infração e do termo de verificação lavrados que, data vénia, se mostram muitas vezes incompreensíveis, o que se verifica é que em momento algum constou do termo de verificação fiscal, termo integrante e indissociável do auto, exposição pormenorizada dos fatos e das normas supostamente infringidas pela Impugnante.

O termo de verificação não traz qualquer motivação ou fundamentação, tendo a fiscal se limitado a fazer um relato genérico, sem sequer fazer uma simples transcrição do dispositivo legal aplicado, o que não se pode admitir.

Não há fundamento na alegação. Vejamos os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

Como resultado da análise, em relação aos créditos, foi constatado que os registros de notas no RAIPI sem informação da chave de acesso não têm correspondência com as NFe que foram efetivamente emitidas por seus fornecedores sendo notas escrituradas que sequer existem. Com esse expediente, o valor do tributo foi indevidamente reduzido em R\$ 2.860.281,64, no período sob ação fiscal.

Em 121 outras notas fiscais eletrônicas foram escrituradas no livro de entrada e no RAIPI com créditos de IPI superiores aos valores destacados nas notas.

(...)

Mediante o item 3 do Termo de início o contribuinte foi intimado a justificar a não escrituração dos débitos relacionados no anexo 3 daquele termo (DOCs 77 e 77c). Mesmo após a prorrogação de prazo não apresentou justificativa. Foi Reintimado a justificar, item 5 do Termo de Constatação e Intimação (DOC 85). Em sua resposta protocolada em 01/11/2017 (DOC 87), reconheceu os erros. Fatos esses que ensejaram o lançamento de ofício dos débitos destacados em NFe e não escriturados.

(...)

No caso em questão, o intuito de sonegação restou comprovado pelas seguintes evidências:

a)houve deliberada intenção em ocultar da administração tributária o verdadeiro valor tributável das operações que resultaram na saída de produtos, consignando-se, no Livro de Apuração do IPI, valor inferior ao emitido nas Notas Fiscais de saída.

b) houve reincidência de registros indevidos de créditos de IPI inexistentes, retardando o conhecimento pela autoridade fazendária, devido a declaração falsa tendo sido inseridos elementos inexatos nos livros de entrada e de apuração do IPI, para eximir-se, parcialmente, do pagamento do tributo.

c) ficou configurado um “modus operandi”, que se manteve constante no tempo e uniforme, o que afasta a possibilidade de ocorrência de erro de fato.

Como se vê, ao contrário do que defende a Autuada, **o relato factual não é genérico nem incompreensível. Toda a trilha operacional delitiva praticada pela empresa foi descrita de forma clara, trazendo como complemento tabelas explicativas dos eventos relatados e demonstrativos dos valores devidos.** Diga-se também que os anexos 1 e 2, presentes nos autos, exibem todos os valores exigidos, separados com

precisão pela origem do ilícito: o anexo 1 traz todos os eventos relativos a créditos indevidos sem chave eletrônica; já o anexo 2 mostra os eventos atrelados à divergência de créditos verificada pelo cotejo entre as notas fiscais emitidas pelos fornecedores e o Raipi eletrônico transmitido no ambiente SPED.

Igualmente clara é a explanação a respeito da presença de dolo comissivo e da consequente qualificação da multa de ofício aplicada.

Não há nenhuma imprecisão, obscuridade ou omissão no relato da Autoridade Fiscal. Os fatos, da forma como foram narrados, possibilitaram defesa de mérito ampla e irrestrita por parte da Interessada.

Cerceamento de defesa não houve em momento algum.

DO MÉRITO PROPRIAMENTE DITO

Como já se disse, a razão fática da autuação é de simples compreensão.

Segundo o Fisco, a Contribuinte, ao montar o RAIPI eletrônico no ambiente SPED, **falseou dados por duas formas: 1- majorou indevidamente o IPI destacado nas notas de aquisição de insumos; 2- criou créditos fictícios relacionando notas fiscais não emitidas** pelas pessoas jurídicas tidas por emitentes, tais como a THR Ind e Com de Embalagens Ltda (00.314.544/0001-28) e a Fernandez S.A Ind de Papel (43.468.701/0001-62).

Como resultado da majoração do IPI destacado nas notas de compras e a utilização de créditos inexistentes oriundos de notas fiscais em verdade não emitidas, a Contribuinte reduziu indevidamente, ao longo de todo o período auditado (jan/2014 a nov/2015), o imposto a pagar originado do encontro débitos x créditos onde os créditos estavam inflados por ação dolosa inequívoca.

A respeito da comprovação do dolo, tão sofregamente demandada pela Interessada, socorramo-nos de um texto da festejada professora Maria Rita Ferragut:

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade pessoal do administrador, mas não suficiente. Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no art. 135 do CTN, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.

Ocorre que nem todos os acontecimentos podem ser traduzidos em palavras. Exemplo típico é da intenção do agente na prática do ilícito. Como prová-la, se ele não a tornou intersubjetiva? Como identificar, em situações não extremas, se houve dolo ou culpa? O sujeito quis lesar o Fisco e aproveitar-se do produto do ilícito ou lesou como consequência de um mero erro?

Dolo é a vontade consciente de praticar a conduta típica, e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal (in casu, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo (previsibilidade do resultado).

É somente a partir da identificação do dolo que algumas condutas podem ser tipificadas como criminosas (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90), que administradores devem ser responsabilizados pelos tributos devidos em decorrência de fatos jurídicos tributários praticados pelas pessoas jurídicas (art. 155 do CTN), que o prazo decadencial é diferenciado (parte final do § 4º do art. 150 do CTN) e que multas qualificadas são aplicadas (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.450/96). Portanto, o sistema do direito positivo requer que o aplicador da norma decida pela existência ou não do dolo.

Mas como ter sucesso nessa tarefa?

Duas considerações são importantes. A primeira é que somente o empírico pode ser provado, porque diz respeito ao campo da experiência. Se a premissa é verdadeira, o dolo, por não se subsumir a tal condição, não se sujeita à prova.

A segunda é que, mesmo sem ser passível de prova, por imposição legal o julgador precisa decidir com base na existência, ou não, do dolo.

Diante disso, a solução que propomos é a de que, nos casos em que o dolo precisar ser comprovado, a prova não recaia sobre a intenção do agente propriamente dita, mas sobre os fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade e consequências, bem como sobre as características do agente que o praticou. Chamemos esse conjunto de "dinâmica da fraude".

Com isso, a prova do dolo terá por objeto a sucessão de atos que resultaram na fraude e a maneira pela qual eles foram executados, a partir da análise do conjunto probatório envolvendo os documentos contábeis e fiscais do contribuinte, os desprovidos de natureza fiscal e contábil (tais como e-mails, correspondências, contratos), os documentos emitidos por terceiros (DIRRF, extratos bancários, notas fiscais) e a prova emprestada e a testemunhal.

Dependendo do resultado dessa avaliação, far-se-á possível dizer, com o mínimo grau de segurança que o direito requer, se o administrador agiu com dolo.

...

Reiteração da conduta: Entendemos que a reiteração de conduta é elemento importante a ser observado para a tipificação da fraude e, junto com outras provas, propicia convencimento ao julgador.

Errar de forma esporádica é possível e, isoladamente, não revela má-fé do sujeito. Já a conduta repetitiva é forte indício da intenção de fraudar.

Somente situações muito peculiares devem ser excepcionadas, assim entendidas aquelas em que seja inequívoco o despreparo do contribuinte (característica do agente) diante da complexidade da apuração de certos tributos. Mas elas nos parecem raras; a regra é de que a reiteração de conduta seja indício de fraude.

O problema que se coloca, a partir dessa conclusão, é a definição de "conduta reiterada". Quantas vezes o ilícito deve ser praticado para que o fato assumo esse foro?

*Reiteração é conceito indeterminado. O erro esporádico - uma ou duas vezes em largo espaço de tempo - não se consubstancia numa conduta reiterada. **Se, em contrapartida, tal erro ocorrer ao longo de todo o ano, restará configurada a reiteração.** Entretanto, esses são exemplos extremos e facilmente classificáveis como reiterados ou não. O problema reside no intervalo: quatro ou cinco vezes ao ano é conduta reiterada? (nosso sublinhado e grifo).*

A resposta só pode ser dada pelo contexto, em que todas as demais variáveis mencionadas acima também serão avaliadas. Isoladamente, e de forma não contextualizada, não é possível responder.

*Segundo a professora, "nos casos em que o dolo precisar ser comprovado, que a prova não recaia sobre a intenção do agente propriamente dita, mas sobre os fatos adjacentes à fraude, tais como **frequência**, voluntariedade, complexidade e consequências, bem como sobre as características do agente que o praticou. Chamemos esse conjunto de "dinâmica da fraude"".*

Aí está. O balizamento defendido pela ilustre doutrinadora determina, sob o ponto de vista factual, a presença de conduta dolosa reprovável à luz da legislação tributária.

E tratando do caso concreto de que nos ocupamos, assoma-se como inequívoco, presente e decisivo o elemento frequência, atrelado ao conceito de conduta reiterada em que teríamos então, segundo a professora Maria Rita, a ideia de que "reiteração é conceito indeterminado. O erro esporádico - uma ou duas vezes em largo espaço de

tempo - não se consubstancia numa conduta reiterada. **Se, em contrapartida, tal erro ocorrer ao longo de todo o ano, restará configurada a reiteração”.**

E tal se deu. **Observemos a tabela trazida pela Autoridade Autuante no TVF:**

Mês da Emissão e do Movimento	Crédito Escriturado RAIP	IPI estacado na NFe	Crédito Indevido
02/2014	2.891,70	0,00	2.891,70
07/2014	45,81	43,63	2,18
01/2015	1.533,87	0,00	1.533,87
03/2015	261.754,73	82.960,22	178.794,51
04/2015	152.650,64	41.132,22	111.518,42
05/2015	157.045,37	27.595,88	129.449,49
06/2015	150.774,47	50.258,17	100.516,30
07/2015	148.326,00	37.535,89	110.790,11
08/2015	116.311,69	14.069,18	102.242,51
09/2015	128.900,13	16.596,71	112.303,42
10/2015	195.676,97	20.603,08	175.073,89
11/2015	108.578,05	35.716,17	72.861,88
12/2015	139.549,13	32.656,38	106.892,75
Total Geral	1.564.038,56	359.167,53	1.204.871,03

Mês	Crédito Indevido
01/2014	194.534,34
02/2014	256.305,75
03/2014	202.646,25
04/2014	166.595,25
05/2014	179.987,30
06/2014	193.671,92
07/2014	234.994,87
08/2014	169.973,25
09/2014	216.068,95
10/2014	198.232,95
11/2014	197.364,85
12/2014	182.102,00
01/2015	268.475,05
02/2015	199.328,91
Total Geral	2.860.281,64

De simples interpretação, a primeira tabela mostra majoração indevida do IPI destacado nas notas emitidas por fornecedores **em alguns meses de 2014 e EM TODOS OS MESES DO ANO de 2015, à exceção de fevereiro**. As majorações representaram, ao final do referido ano, **algo em torno de 335% em relação aos créditos escriturais reais**, lançados pelos emissores das notas fiscais no momento de sua confecção e destinação à Savar.

Já a segunda tabela mostra, **ao longo de todo o ano de 2014 e ainda janeiro e fevereiro de 2015, a utilização de falsos créditos com origem fraudulenta em notas eletrônicas simplesmente não emitidas**, considerado, nesse último caso, o intervalo de numeração do emitente extraído do sistema Receitanet BX.

É inequívoca a caracterização de ação dolosa comprovada pela iniciativa reiterada de falsear os montantes dos créditos escriturais originalmente lançados nas notas de compras, sendo que a reiteração que aqui se comprova advém de ações praticadas, como já se disse, em todo o intervalo auditado (jan/2014-nov/2015).

E se há reiteração em conduta delituosa, há dolo, e dolo que converge para a fraude incidente sobre os valores a serem recolhidos a título de IPI. A Savar inflou seus créditos para reduzir o valor final devido aos cofres públicos.

Ação delituosa inequívoca, dolosa e destinada exclusivamente a reduzir o montante do IPI devido nos meses de janeiro de 2014 a novembro de 2015.

E se dolo houve, passível está o infrator da penalização imposta pela natureza da infração.

A esse respeito, assim formatou a penalidade a Autoridade Autuante:

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2014 e 31/12/2015:
150,00% Art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.
Fatos Geradores entre 01/01/2014 e 31/01/2014:
75,00% Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07
Fatos Geradores entre 01/03/2014 e 31/07/2015:
75,00% Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07
Fatos Geradores entre 01/09/2015 e 30/11/2015:
75,00% Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07

Aí está. Multa de 150% com base no disposto no § 6º, inciso II, da Lei 4.502/64, com redação do artigo 13 da Lei nº 11.488/2007:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.
(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)
(...)

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

Para que legítimo seja o percentual de 150% (multa majorada), necessário é que tenhamos reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante.

Eis a explicitação das hipóteses postas:

Circunstâncias Agravantes

Art.558. São circunstâncias agravantes(Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º,e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º,alteração 18a):

I - a reincidência específica(Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º, inciso I,eDecreto Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 18a);

II - o fato de o imposto, não destacado, ou destacado em valor inferior ao devido, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator(Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º, inciso II,Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 18a , eLei no 9.430, de 1996, arts. 48 a 50);

III - a inobservância de instruções dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil sobre a obrigação violada, anotadas nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo(Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º, inciso III,eDecreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 18a);

IV - qualquer circunstância, não compreendida no art. 559, que demonstre artifício doloso na prática da infração(Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º, inciso IV, eDecreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º,alteração 18a); e

V - qualquer circunstância que importe em agravar as consequências da infração ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária (Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 1º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 18a).

Reincidência Específica

Art.560. Caracteriza reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica, da legislação do imposto, ou de normas contidas num mesmo Capítulo deste Regulamento, por uma mesma pessoa ou pelo sucessor referido no art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior (Lei nº 4.502, de 1964, art. 70).

De plano, extrai-se a incidência do inciso IV, considerando-se toda a explanação já desenvolvida no presente voto a respeito dos artifícios dolosos empregados pela Interessada para redução do imposto devido. E se dolo há, circunstância agravante também há.

A meu sentir, incide também o inciso V, tendo em vista que a utilização de notas fiscais simplesmente não emitidas destinadas à criação de créditos fraudulentos, - conduta também já analisada nos parágrafos precedentes - caracteriza retardamento do conhecimento do delito a exigir extensa pesquisa investigatória a ser levada a cabo pela Fiscalização.

Em suma, os fatos delitivos narrados levam à contagem de duas circunstâncias agravantes (presença de dolo e de retardamento do conhecimento do ilícito), o que autoriza a aplicação do percentual duplicado da multa-base de 75%, qual seja lícito é o lançamento do percentual de 150% a título de multa punitiva majorada conforme prevê o artigo 80, §6º, inciso II, da Lei 4.502/64.

No que pertine à falta de escrituração de débitos, assim se manifestou o Autuante:

VI – DA FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DÉBITOS DE IPI LANÇADOS EM NF

Mediante o item 3 do Termo de início o contribuinte foi intimado a justificar a não escrituração dos débitos relacionados no anexo 3 daquele termo (DOCs 77 e 77c). Mesmo após a prorrogação de prazo não apresentou justificativa. Foi Reintimado a justificar, item 5 do Termo de Constatação e Intimação (DOC 85). Em sua resposta protocolada em 01/11/2017 (DOC 87), reconheceu os erros. Fatos esses que ensejaram o lançamento de ofício dos débitos destacados em NFe e não escriturados.

Como se vê, a contribuinte aceitou a omissão de débitos incorridos e, diante disso, cuidou a Fiscalização de supri-la lançando na reconstituição da escrita os valores omitidos.

Panorama fático traçado, mostra-se incabível a alegação singela de que “a autoridade fiscal alega que não foram escrituradas corretamente algumas notas fiscais de saída, o que gerou a redução do IPI a recolher. Contudo, diversamente do que alegado pela douta fiscal, a Impugnante escriturou corretamente no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) todas as operações de saída por ela realizadas”.

Ora, os débitos foram detectados com precisão e estão TODOS relacionados no Anexo 3 dos autos. Além disso, como esclareceu a Fiscalização, a Contribuinte reconheceu os erros cometidos no item 5 da resposta ao Termo de Constatação e Intimação a ela dirigido (Doc 85).

Se erros houve na discriminação dos débitos ou no seu lançamento na reconstituição da escrita fiscal, deveria a Interessada tê-los apontado na peça de Impugnação. Argumentos lançados a esmo não sensibilizam a convicção da Autoridade Julgadora.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O sócio Massayoshi Saga, identificado no lançamento como responsável solidário pelo crédito tributário exigido, trouxe em sua defesa os argumentos seguintes:

Inicialmente, há que se esclarecer que, EM MOMENTO ALGUM, o Termo de Verificação Fiscal - TVF menciona o Impugnante ou qualquer conduta realizada por ele.

Da mesma forma, o Auto de Infração TAMBÉM NÃO MENCIONA o Impugnante ou qualquer ato que teria este praticado.

...

E é nesse cenário absurdo que foi lavrado Termo de Sujeição Passiva contra o Impugnante.

Ou seja, sem que houvesse sido identificada qual a conduta pessoal que teria violado a lei ou estatutos. Pior: sem que houve qualquer menção ao Impugnante.

...

Todavia, o presente lançamento não contém adequado histórico cronológico da matéria acusatória, de forma que falta à imputação da responsabilidade elemento essencial que é a descrição adequada dos fatos acusados e a correção lógica deste com a penalidade imputada.

Malgrado o Termo de Verificação Fiscal não tenha descrito a conduta do referido solidário, o auto de infração o faz:

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS**Demais Responsáveis Tributários**

CPF
664.437.338-00

Nome
MASSAYOSHI SAGA

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Conforme Instrumento Particular de Alterações e Consolidações de Contrato Social, registradas na JUCESP em 29/06/2009, 06/10/2015 e 05/11/2015, números de documentos 220.710/09-0, 449.443/15-2 e 473.168/15-7, respectivamente, a administração da sociedade ao longo do período das infrações apuradas estava a cargo, isoladamente, de MASSAYOSHI SAGA, portador do CPF nº 664.437.338-00. Na qualidade de sócio administrador praticou, em tese, atos com infração de lei, restando caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do artigo 135, inciso II, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Conforme o texto supra, o Sr. Massayoshi Saga, na qualidade de sócio gerente, deve responder, aos olhos do artigo 135, inciso II, do Código Tributário Nacional, pelos ilícitos apontados no lançamento, tudo em consonância com os termos da Nota nº 1, de 17 de dezembro de 2010, emitida pelo grupo de trabalho PGFN/RFB, que tratou dos casos de responsabilidade tributária insertos no Código Tributário Nacional. Considerando o caso concreto, vamos nos ater ao artigo 135.

Tratando deste, diz a nota:

“A fiscalização deve incluir no lançamento de ofício os responsáveis, nos termos do art.135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009 não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.

Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é dolo gênero, e não dolo

espécie. Logo, envolve culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

(...)”

O texto é claro e reflete o entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da Receita Federal e de resto dos Tribunais Superiores: **aquele que gerencia a sociedade empresária deve provar que não agiu com dolo ou culpa na condução dos atos negociais e essa pertinentes**. Quer dizer, na esteira do entendimento jurisprudencial, opera-se a inversão do ônus da prova em se tratando de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

E nesse sentido, nada há nos autos que possa ser qualificado como material probatório eficaz em favor do sócio administrador Massayoshi Saga, capaz de afastar sua responsabilidade no falseamento ideológico do Livro Raipi presente no ambiente SPED, fartamente analisado ao longo do presente voto. E como se viu, o ato infracional pode até mesmo ter origem culposa, cabendo ao arrolado solidário provar que os fatos não ocorreram como descritos na autuação.

Provas não apresentadas, **mantém-se a solidariedade erigida em relação ao sócio supra identificado pela interveniência, em sede de dolo gênero, na inserção de valores inexatos no dimensionamento dos créditos escriturais a que fazia jus a Interessada ao longo do período objeto da auditoria. Aplicação imediata do disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.**

Tudo dito, VOTO pela PROCEDÊNCIA do lançamento, permanecendo intacta a solidariedade passiva solidária erigida contra o sócio administrador Massayoshi Saga.

Assinado digitalmente

Carlos Romero César do Amaral

Relator – AFRFB 14207

Dispositivo

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário da Savar Indústria e Comércio de Embalagens Ltda. Da mesma forma, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda

