



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720082/2017-97
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-007.412 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2019
Recorrente SAVAR IND E COM DE EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS ESCRITURAIS. FALSEAMENTO IDEOLÓGICO.

MULTA REGULAMENTAR. EMISSÃO DE NOTA SEM SAÍDA DA MERCADORIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Para a tipificação é necessária a comprovação de um conluio. Não houve comprovação da emissão de nota sem saída da mercadoria por parte do fornecedor, o que significa dizer que não tomou lugar o fato primário que ensejaria a co-autoria.

SOLIDARIEDADE PASSIVA. CABIMENTO.

A legislação do IPI dispõe expressamente a respeito da responsabilidade de terceiros (sócios-gerente) em seu artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, como expressamente referido no lançamento, cujo comando legal esta embasado no artigo 28 do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI/2010).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator Quanto ao recurso voluntário da SAVAR: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso, e na parte conhecida, em negar provimento. Quanto ao recurso voluntário do sr. MASSAYOSHI: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso e na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente)

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Em julgamento os autos de infração de fls.51 a 67 e 68, que exigem da contribuinte os seguintes montantes:

PRIMEIRO LANÇAMENTO

IPI: R\$ 2.550.391,77

MULTA: R\$ 3.825.587,62

JUROS: R\$ 1.113.047,66

SEGUNDO LANÇAMENTO

MULTA REGULAMENTAR: R\$ 16.902.479,49

A razão de existência do lançamento foi minuciosamente descrita no TVF de fls.34/130, dele sendo possível extrair-se a seguinte síntese:

Entretanto, mesmo após o decurso do prazo prorrogado, o contribuinte não apresentou os comprovantes de pagamento solicitados, tampouco informou os números de chave de acesso das Notas Fiscais Eletrônicas.

A análise fiscal, portanto, foi efetuada com a utilização dos documentos eletrônicos disponíveis no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), de onde foram extraídos o Registro de Apuração do IPI (RAIPI) e as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de entrada e saída.

Como resultado da análise, em relação às entradas, foram constatados que os registros de notas no RAIPI sem informação de chave de acesso não têm correspondência com as NFe que foram efetivamente emitidas por seus fornecedores. Algumas destas NFe foram emitidas para terceiras empresas, sem nenhuma relação com a operação e com os valores registrados pelo contribuinte ora fiscalizado; outras notas escrituradas sequer existem. Com esse expediente, o valor do tributo foi indevidamente reduzido em R\$ 2.493.693,70, no período sob ação fiscal.

Todas as operações sem chave foram registradas como compras para industrialização (CFOP 1101). Na tabela a seguir foram relacionados os fornecedores para os quais houve registros nessa situação. Observa-se que os valores escriturados no RAIPI são muito superiores ao que consta nas Notas Fiscais Eletrônicas efetivamente emitidas para o contribuinte. Como exemplo, nota-se que o valor incorretamente escriturado mais relevante decorre de supostas compras da empresa Orsa Celulose Papel e Emb. S.A. (CNPJ 45.988.110/0001-41). Entretanto, não houve nenhuma NFe emitida para a Savar por esse estabelecimento no período analisado.

É possível constatar que o contribuinte efetuou registro inidôneo, escriturando indevidamente NFe que foram emitidas para terceiros, com dados aleatórios (datas e valores).

Ainda, em relação às entradas, no que tange ao registro inidôneo de Notas Fiscais Eletrônicas no RAIFI, aplica-se a multa prevista no art. 572, inciso II, e § 1º, do RIPI/2010, no valor atribuído pelo contribuinte na escrituração da NFe.

Em relação às saídas, foi detectado que o contribuinte deixou de escriturar no RAIFI algumas Notas Fiscais Eletrônicas, resultando em redução do tributo no valor de R\$ 56.698,07 durante o período fiscalizado. A relação individualizada por NFe consta no Anexo 2 - "Débito não lançado".

Quanto à multa pelos registros inidôneos, a base de cálculo corresponde ao valor atribuído pelo contribuinte às Notas Fiscais na escrituração do RAIFI, e totalizou R\$ 16.902.479,49 no período sob ação fiscal. O detalhamento por Nota Fiscal Eletrônica encontra-se no Anexo 3 - "Multa regulamentar".

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, pois o contribuinte incorreu, em tese, em crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Conforme demonstrado ao longo deste Termo, restou comprovado que o contribuinte modificou as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos. Portanto, fica flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a majoração da penalidade na forma prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430 de 1996 ...

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Conforme evidenciado, foi constatado que o contribuinte efetuou registros im procedentes no Registro de Apuração do IPI, com o propósito específico de reduzir a carga tributária da empresa, com a efetiva participação dos sócios e seus administradores, os quais são responsáveis, nos termos do Estatuto Social, pela prática de todos os atos necessários ou convenientes a administração dos negócios da companhia.

Configurada a solidariedade em face do sócio administrador, bem como interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária em face de Massayoshi Saga, CPF 664.437.338-00, na condição de sócio administrador.

As insurgências apresentadas tanto pela Autuada quanto pelo sócio solidário foram tomadas por intempestivas:

Guarulhos, 07 de novembro de 2017.

O processo número 16095.720082/2017-97 trata de auto de infração IPI, lavrado pelo SEFIS/DRF/Guarulhos, conforme Termo de Verificação Fiscal e Termo de Sujeição Passiva Solidária anexado às folhas 51 a 84, 108 e 109.

O sujeito passivo Savar Indústria e Comércio de Embalagens LTDA, CNPJ 58.487.349/0001-80, tomou ciência do lançamento em 02/05/2017, através do seu domicílio tributário eletrônico (folhas 117 e 119).

O sujeito passivo solidário, o Sr. Massayoshi Saga, CPF 664.437.338-00, também foi cientificado do lançamento através de seu domicílio tributário eletrônico em 02/05/2017 (folhas 118 e 120).

Em 08/06/2017, transcorrido o prazo regulamentar e não tendo o interessado impugnado o lançamento, recolhido o crédito tributário exigido no processo ou apresentado prova de interposição de medida Judicial para anular o lançamento ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, foi declarada a revelia dos sujeitos passivos e determinada a cobrança amigável do processo pelo prazo de 30(trinta) dias, conforme artigo 21 do Decreto n.º 70.235/72.

Em 20/10/2017 os interessados apresentaram manifestação de inconformidade, intituladas de impugnação, na qual não houve alegação preliminar de tempestividade (folhas 128 a 263).

Diante de todo o exposto, concluímos que as petições apresentadas em 08/06/2017 não instauraram o contencioso fiscal, visto que o prazo final para apresentação da impugnação foi 01/06/2017 e, por consequência, o crédito tributário constante do processo número 16095.720082/2017-97 está definitivamente constituído na esfera administrativa, restando propor que o interessados sejam comunicados do inteiro teor do presente despacho e intimados a pagar os débitos no prazo de 30 dias.

O sócio solidário Massayoshi Saga, inconformado com o despacho supra, solicitou tutela jurisdicional pugnando pela tempestividade de sua peça de insurgência. A tutela foi obtida nos termos seguintes (processo 5004911-28.2017.4.03.6119 - mandado de segurança):

Tomada agora por tempestiva, eis em síntese a insurgência do solidário Massayoshi Saga:

FALTA DE INTERESSE COMUM

A responsabilidade prevista no art. 124, I do CTN exige que todas as pessoas envolvidas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Resta claro e evidente que o Impugnante não fazia parte da relação jurídico-tributária do IPI, que tem como sujeito passivo apenas indústrias e equiparados à indústria.

O interesse comum não é simplesmente econômico, mas sim jurídico, ou seja, decorrente de uma relação jurídica de que o sujeito de direito seja parte integrante.

Ainda que fosse apenas "interesse econômico", nem assim a autoridade fiscal identificou a vantagem que o Impugnante teria recebido com o não recolhimento do tributo.

Diante desses esclarecimentos, evidencia-se que o Impugnante não pode ser responsabilizado pelo crédito imputado à empresa sob o , fundamento do art. 124, inc. I, CTN, pois esse fundamento só se aplica à situação em que os responsabilizados se encontram no mesmo polo da relação jurídico-tributária, não sendo o caso dos presentes autos em que a empresa absorve a condição de contribuinte e os seus sócios, de terceiros alheios à relação tributária.

NULIDADE POR FALTA DE INTIMAÇÃO DO SÓCIO DURANTE O PROCEDIMENTO FISCAL E APÓS A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

No curso do procedimento fiscal, o Impugnante não foi, em momento algum, notificado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos que pudessem ilidir sua responsabilidade.

Ainda que o procedimento anterior à autuação seja inquisitório para formar a convicção da autoridade fiscal, deveria o Impugnante ter sido notificado para prestar esclarecimentos e apresentar documentos.

Simplesmente, o Auditor Fiscal, após o encerramento do procedimento fiscal, lavrou o auto de infração contra a empresa em que o Impugnante figura como sócio, atribuindo-o a responsabilidade solidária pelo pagamento de suposto crédito de IPI, sem notificá-lo para apresentar impugnação.

FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO PELA MULTA REGULAMENTAR O Termo de Verificação Fiscal, em seu item 4, bem como o Termo de Sujeição Passiva Solidária, imputa responsabilidade ao sócio com base nos arts. 124 e 135, II do Código Tributário Nacional.

Ocorre que a multa prevista no art. 572, II do Decreto n.º 7.212/10 (RIPI) não possui natureza tributária, mas sim regulamentar, não se aplicando, por consequente, a hipótese de responsabilidade solidária prevista no Código Tributário Nacional.

Isso porque os dispositivos legais citados pelo Auditor Fiscal nos termos supracitados dizem respeito exclusivamente à responsabilidade de terceiros por créditos correspondentes a obrigações tributárias.

Em nenhum momento a autoridade fiscal indicou outro dispositivo legal que subsidie a responsabilidade de terceiro pelo pagamento de multa regulamentar, até porque inexistente essa previsão no Regulamento do IPI.

Desta forma, ainda que hipoteticamente fosse mantida a aplicação da multa regulamentar, não poderia imputar ao sócio sua responsabilidade solidária pelo pagamento desta multa por absoluta falta de previsão legal.

A INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

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 auto de infração qualquer motivação ou fundamentação que implicassem na demonstração e muito menos comprovação de que o Impugnante teria incorrido em qualquer uma daquelas condutas, tendo o fiscal se limitado a fazer um relato genérico, com uma simples transcrição do dispositivo legal aplicado, o que não se pode admitir.

Não se pode simplesmente imputar uma infração, citando apenas o texto legal em que a conduta do Impugnante supostamente se enquadraria, sem qualquer motivação do que teria levado a fiscalização a concluir pela sonegação ou fraude, sob pena de nulidade do auto.

Sem a devida comprovação da conduta infracional apontada no lançamento, não se sustenta a aplicação da penalidade. É o que ocorre nos autos, conforme se verifica do cotejo da atividade fiscal deduzida no TVF com o auto de infração. Não se verifica nem alegações nem esclarecimentos nenhum que comprovem sequer elementos para agravamento da multa.

O Auto de Infração não tipifica qual das condutas dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 o Impugnante teria infringido que se pudesse aplicar o agravamento da multa de 75% para 150%.

Na realidade, o Auto de Infração sequer permite que se compreenda qual das condutas dos arts. 71 a 73 (sonegação fiscal, fraude ou conluio) entendeu a r. Autoridade Fiscal ter o Impugnante praticado para lhe aplicar o agravamento de pena.

NÃO COMPROVAÇÃO DO DOLO

Outrossim, ainda que não se acolha a tese da ausência de motivação, a atribuição dessas condutas a alguém, sem comprová-las, implica ofensa ao princípio da legalidade e tipicidade, como também aos princípios do Direito Penal como a presunção da não culpabilidade e legalidade, haja vista que o ônus da prova nesses casos compete à fiscalização.

E se tanto a sonegação quanto a fraude são ações ou omissões dolosas, é indispensável a comprovação da conduta intencional por parte da fiscalização, o que não foi feito nesse caso.

Sem a devida comprovação da conduta infracional apontada no lançamento, não se sustenta a aplicação da penalidade. O Auto de Infração não comprova qual das condutas dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 o Impugnante teria infringido que se pudesse aplicar o agravamento da multa de 75% para 150%.

INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE (INFRAÇÕES PREVISTA NOS ARTS. 71 e 72 DA LEI N.º 4.502/64)

Se não bastasse, a materialidade e tipicidade das condutas citadas não foi, em momento algum, praticada pelo Impugnante.

Ora, se sonegação é a criação de embaraços à fiscalização, para evitar que esta tome conhecimento do fato gerador do tributo, de forma dolosa, esta jamais poderia ser imputada à Impugnante que, inclusive, apurou o crédito supostamente indevido com base nas informações por ela mesmo declaradas e utilizadas pela própria fiscalização para lavratura do presente auto, tornando assim a operação por ela realizada conhecida, sem criar qualquer embaraço ou empecilho ao conhecimento do fato gerador.

Até porque as informações por ela lançadas são registradas no sistema SPED Contábil que permitem que a fiscalização tome conhecimento da operação, inclusive englobando o Livro de Registro de Apuração do IPI - RIPI, restando afastada assim qualquer tipo de sonegação.

Importante frisar que atualmente a documentação contábil e fiscal é toda digital, emitida muitas vezes on-line pelo site das Prefeituras Municipais ou Fazendas do Estado, sendo todos esses documentos fiscais exportados para a plataforma federal SPED, em seus diversos módulos.

E todas essas escriturações foram entregues, como se denota dos esclarecimentos da própria fiscalização no TVF (fls. 77do e-processo), nos seguintes termos: "A análise fiscal, portanto, foi efetuada com a utilização dos documentos eletrônicos disponíveis no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), de onde foram extraídos o Registro de Apuração do IPI (RAIPI) e as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de entrada e saída."

E se cumpriu todas as obrigações, declarando as notas fiscais de forma digital também pelo sistema da Fazenda do Estado de São Paulo; e estando todas essas obrigações compiladas no SPED e totalmente acessíveis à fiscalização, não há que se falar em intuito de impedir o conhecimento de operações, fatos geradores, ou mesmo de criar qualquer embaraços, como pretende fazer crer a fiscalização em seu TVF.

A MULTA QUALIFICADA APLICADA E SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO

São inadmissíveis multas excessivamente onerosas ou não razoáveis, e inclusive em respeito ao princípio da proporcionalidade, não se pode admitir validade de uma multa quando se evidencie o descompasso entre o grau da infração e a punição cominada, ainda mais em casos como esse em que não se configura infração.

A VEDAÇÃO DA APLICAÇÃO SIMULTÂNEA DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA REGULAMENTAR

O IPI apurado no exercício de 2013 teve como fundamento a não escrituração de notas fiscais emitidas e a apropriação de créditos de IPI de notas fiscais irregulares. Referido imposto foi acrescido, em ambas as hipóteses, de multa de ofício de 150% do valor do imposto, nos termos do art. 80, § 6º, II da Lei n.º 4.502/64.

Não bastasse, o Auditor Fiscal aplicou, cumulativamente, a multa regulamentar de 100% do valor da nota fiscal recebida, nos termos do art. 572, II do RIPI.

Ocorre que a multa regulamentar não pode ser cumulada com a multa de ofício, sob pena de impor duas penalidades ao contribuinte sobre o mesmo , fato gerador.

Ademais, a multa regulamentar não se amolda à conduta praticada pelo Autuado, e, se mantida, incorrerá em grave violação ao princípio constitucional da legalidade estrita.

FALTA DE TIPICIDADE ESTRITA (INAPLICÁVEL PORQUE NÃO HOUE NOTA FISCAL EMITIDA)

Como relatado, houve lançamento de multa regulamentar no valor de R\$ 16.902.479,49 sob o fundamento de "emissão ou utilização de nota fiscal irregular" no período de 01/2013 a 12/2013, com aplicação de multa de 100% sobre o valor da nota fiscal.

A Fiscalização considerou que notas fiscais irregulares no valor de R\$ 16.902.479,49, das competências entre 01/2013 a 12/2013, teriam sido "utilizadas" ou "emitidas".

O dispositivo legal apontado como violado descreve como fato típico emitir, 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:

Nem o enquadramento legal, nem o TVF descreve qual conduta infradonal teria o IMPUGNANTE praticado, se a "emissão" ou a "utilização" da suposta nota irregular.

E, como veremos, o IMPUGNANTE sequer poderia ser o agente da primeira conduta infracional hipotética (emissão da nota fiscal) pois trata-se de operação de entrada (e é o vendedor que emite a nota fiscal); e tampouco poderia se incriminar da segunda conduta (utilização de nota fiscal) sem a devida prova da prévia emissão da nota fiscal (que nunca ocorreu).

Em 28 de junho de 2012, através do **Acórdão n.º 09-66.984**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação.

A empresa SAVAR INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 03 de julho de 2018, às e-folhas 460.

A empresa SAVAR INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA ingressou com Recurso Voluntário, de e-folhas 275 à 294.

Foi alegado:

- O Acórdão de Impugnação é nulo por ter sido proferida por autoridade incompetente;
- O Acórdão de Impugnação é nulo por ter ofendido os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório previstos na Lei n.º 9.784/99 e na Constituição Federal;
- O Acórdão de Impugnação é nulo por ter ofendido o princípio constitucional da busca da verdade material;
- O processo fiscal é nulo por ausência de continuidade na "forma" do procedimento fiscal;
- A tempestividade da impugnação administrativa oposta e a nulidade do lançamento por ausência de continuidade na forma do procedimento;

- PEDIDO

Diante do exposto, tendo em vista a nulidade da r. decisão recorrida por: i) ter sido proferida por autoridade incompetente; ii) ter ofendido os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório previstos na Lei n.º 9.784/99 e na Constituição Federal; iii) ter ofendido o princípio constitucional da busca da verdade material; com a consequente tempestividade da defesa oposta, requer seja o presente recurso recebido e processado com efeito suspensivo e, ao final, JULGADO PROCEDENTE para ANULAR a r. decisão recorrida, com a determinação de admissão e recebimento da IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA oposta e seu julgamento pela DRJ.

Subsidiariamente, caso não se reconheça a nulidade da r. decisão recorrida, tendo em vista a nulidade do processo fiscal por i) ausência de continuidade na “forma” do procedimento fiscal; ii) inexistência de intimação da empresa uma vez que a opção pelo DTE não serve como presunção de intimação; com a consequente tempestividade da defesa oposta, requer seja o presente recurso recebido e processado com efeito suspensivo e, ao final, JULGADO PROCEDENTE para ANULAR INTEGRALMENTE O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL e, conseqüentemente, anular integralmente o lançamento fiscal levado a termo.

O Senhor MASSAYOSHI SAGA foi intimado do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 05 de julho de 2018, às e-folhas 461.

O Senhor MASSAYOSHI SAGA ingressou com Recurso Voluntário, em 02 de agosto de 2012, e-folhas 462, de e-folhas 464 à 496.

Foi alegado:

- Falta de interesse comum e não descrição dos atos praticados pelo impugnante com infração a lei;
- Falta de interesse comum;
- Não descrição dos atos praticados pelo impugnante com infração a lei;
- Inexistência de responsabilidade por infração à lei em face do cancelamento da multa qualificadora;
- Inexistência de crédito tributário;
- Impossibilidade de manutenção da multa de ofício de 75%.

- PEDIDO

Diante do exposto, é o presente para requerer seja dado integral provimento ao presente recurso, a fim de reformar a decisão da DRJ na parte em que manteve a autuação e, conseqüentemente, anular integralmente o auto por falta de prova ou afastar a responsabilidade solidária do Recorrente, na medida em que: a) ausente o interesse comum e descrição do fato e

norma infringida; b) o afastamento da multa qualificadora afasta a atribuição da responsabilidade tributária.

Outrossim, se mantida a responsabilidade solidária, requer seja a multa de ofício de 75% reduzida para o patamar máximo de 20%, sob pena de ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e confisco.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, considerando que o Senhor MASSAYOSHI SAGA foi intimado do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 05 de julho de 2018, às e-folhas 461.

O Senhor MASSAYOSHI SAGA ingressou com Recurso Voluntário, em 02 de agosto de 2012, e-folhas 462.

O Recurso Voluntário apresentado pelo Senhor MASSAYOSHI SAGA é tempestivo.

Quanto à empresa SAVAR IND E COM DE EMBALAGENS LTDA, por não ter impugnado o lançamento no prazo hábil, foi lavrado TERMO DE REVELIA, por autoridade competente, na forma do artigo 243, V, do Regimento Interno da Receita Federal, vigente à época, Portaria MF n.º 403/2012:

Art. 243. Às Divisões de Controle e Acompanhamento Tributário - Dicat, aos Serviços de Controle e Acompanhamento Tributário - Secat e às Seções de Controle e Acompanhamento Tributário - Sacat competem as atividades de controle e acompanhamento tributário e, em especial:

I - (...)

V - preparar, instruir, acompanhar e controlar os processos administrativos de contencioso fiscal, bem assim lavrar termo de revelia nos casos de falta de impugnação ou de sua apresentação fora do prazo, inclusive em relação às matérias objeto de manifestação de inconformidade, no âmbito de sua competência;

O Termo de Revelia lavrado às e-folhas 122 é o seguinte:

Processo: 16095-720.082/2017-97

Interessado: SAVAR INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA

CNPJ: 58.487.349/0001-80

Ref.: Termo de Revelia

Transcorrido o prazo regulamentar e não tendo o interessado impugnado o lançamento, ou recolhido o crédito tributário exigido neste processo, ou apresentado prova de inlerposição de medida judicial para anular o lançamento ou suspender a exigibilidade do crédito tributário, declara-se revel o sujeito passivo e determina-se a permanência deste processo neste órgão, pelo prazo de 30(trinta) dias, para a cobrança amigável (Decreto nº 70.235/1972, art. 21, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993).

Esgotado o prazo da cobrança amigável, sem que tenha sido cumprida a exigência fiscal, o processo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva (art. 21, § 3º do Decreto 70.235/1972).

Cabe esclarecer quanto ao alegado no Recurso Voluntário que a opção de domicílio fiscal é totalmente aceita. Está prevista nas normas procedimentais de intimação e o fato de se ter feito a opção pelo domicílio fiscal para atender a REFIS, não exime o contribuinte da obrigatoriedade de atender esse meio de intimação.

A partir do momento que o contribuinte fez opção pelo domicílio fiscal pode ser utilizada para intimá-lo em relação à exigências fiscais.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário interposto pela empresa SAVAR IND E COM DE EMBALAGENS LTDA em parte e na parte conhecida nego provimento ao recurso do contribuinte.

Da controvérsia.

Recurso de Ofício

- Pela **IMPROCEDÊNCIA** do segundo lançamento, afastando-se a aplicação da multa regulamentar no valor de R\$ 16.902.479,49, restando sem objeto, por via de consequência, a solidariedade passiva invocada contra o sócio identificado no item anterior.

Recurso Voluntário

- Falta de interesse comum e não descrição dos atos praticados pelo impugnante com infração a lei;
- Falta de interesse comum;
- Não descrição dos atos praticados pelo impugnante com infração a lei;
- Inexistência de responsabilidade por infração à lei em face do cancelamento da multa qualificadora;
- Inexistência de crédito tributário;

- Impossibilidade de manutenção da multa de ofício de 75%.

Passa-se à análise.

- Pela **IMPROCEDÊNCIA** da multa regulamentar no valor de R\$ 16.902.479,49.

Sobre o assunto o Acórdão de Impugnação assim se pronunciou, às folhas 18 daquele documento:

DA MULTA ISOLADA

O segundo lançamento nos traz a aplicação de multa isolada com o seguinte enquadramento (TVF):

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2013 e 31/12/2013:

Art. 572, inciso II, § 1º, do Decreto n.º 7.212/10 (RIPI/10).

Vejamos:

Art.572. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente(Lei n.º 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei n.º400, 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 n.º 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-Lei n.º 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Veja-se que o núcleo do tipo exige que o infrator tenha emitido nota fiscal que não corresponda à saída efetiva de produto nela descrito ou desta se aproveitado em proveito próprio ou alheio.

Ora, as notas fiscais objeto da auditoria são notas de aquisição, logo não poderiam ter sido emitidas pela Savar, o que afasta a primeira hipótese punitiva.

Quanto à segunda hipótese, igualmente não vejo como identificar a Autuada como infratora, pois nesse caso seria a Savar co-autora em conluio com a entidade emissora da nota de aquisição; ou seja, a Savar se locupletaria da infração originalmente cometida pelo fornecedor ao emitir esta uma nota fiscal sem que nenhum negócio jurídico tivesse sido acertado entre ela e o cliente. Mas isso não houve: não houve emissão de nota sem saída da mercadoria por parte do fornecedor, o que significa dizer que não tomou lugar o fato primário que ensejaria a co-autoria.

A única possibilidade de aplicação dessa segunda hipótese seria a comprovação de inexistência de fato da entidade pretensamente emissora da nota. Nesse caso, a comprovação de inexistência de fato traria a presunção de que aquele que do documento inidôneo se aproveitou seria o seu emissor de fato, imbuído da intenção maliciosa e fraudulenta de reduzir o imposto a pagar pela geração de créditos falsos.

Mas isso não ocorreu. Não houve questionamento de existência de fato de nenhum dos fornecedores, o que impede a aplicação de penalidade por inexistência do negócio jurídico.

Em verdade, o que houve foi uma atuação fraudulenta da Interessada, atuação essa que ensejaria, pelas razões já expostas, penalização via agravamento da multa de ofício; apenas isso. Foram majorados valores transpostos das notas fiscais de entrada para o RAIFI, quer dizer, a fraude não está nas notas de aquisição, mas na transposição dos valores atrelados a créditos escriturais. E se não há fraude na emissão das notas, não há o menor espaço jurídico para que se penalize com base no artigo 572, inciso II, do RIPI, dado que tipificação absolutamente não há.

Assim, é de se tomar por improcedente o lançamento da multa isolada fundada no citado artigo 572, inciso II, do RIPI/2010 no valor de R\$ 16.902.479,49.

Adequadamente, o Acórdão de Impugnação identifica dois núcleos no tipo:

1. que o infrator tenha **emitido** nota fiscal que não corresponda à saída efetiva de produto nela descrito;
2. que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito ou desta se aproveitado em proveito próprio ou alheio;

De fato, se as notas fiscais objeto da auditoria são notas de aquisição, logo não poderiam ter sido emitidas pela Savar, o que afasta a primeira hipótese punitiva.

O Termo de Verificação Fiscal, às folhas 02 e 03, assim identifica o cerne da ação fiscal:

A análise fiscal, portanto, foi efetuada com a utilização dos documentos eletrônicos disponíveis no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), de onde foram extraídos o Registro de Apuração do IPI (RAIFI) e as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de entrada e saída.

Como resultado da análise, em relação às entradas, foram constatados que os registros de notas no RAIFI sem informação de chave de acesso não têm correspondência com as NFe que foram efetivamente emitidas por seus fornecedores. Algumas destas NFe foram emitidas para terceiras empresas, sem nenhuma relação com a operação e com os valores registrados pelo contribuinte ora fiscalizado; outras notas escrituradas sequer existem. Com esse expediente, o valor do tributo foi indevidamente reduzido em **R\$ 2.493.693,70**, no período sob ação fiscal.

Todas as operações sem chave foram registradas como compras para industrialização (CFOP 1101). Na tabela a seguir foram relacionados os fornecedores para os quais houve registros nessa situação. Observa-se que os valores escriturados no RAIFI são muito superiores ao que consta nas Notas Fiscais Eletrônicas efetivamente emitidas para o contribuinte. Como exemplo, nota-se que o valor incorretamente escriturado mais relevante decorre de supostas compras da empresa Orsa Celulose Papel e Emb. S.A. (CNPJ 45.988.110/0001-41). Entretanto, não houve nenhuma NFe emitida para a Savar por esse estabelecimento no período analisado.

(...)

É possível constatar que o contribuinte efetuou registro inidôneo, escriturando indevidamente NFe que foram emitidas para terceiros, com dados aleatórios (datas e valores).

Quanto ao segundo tipo, comungo com a *ratio decidendi* emanada pelo Acórdão de Impugnação no sentido de que para a sua tipificação necessitaria a comprovação de um conluio entre a Autuada, empresa Savar, com a entidade emissora da nota de aquisição.

Ou seja, a Savar se locupletaria da infração originalmente cometida pelo fornecedor ao emitir esta uma nota fiscal sem que nenhum negócio jurídico tivesse sido acertado entre ela e o cliente, tal qual descrito no tipo infracional.

Mas isso não houve: não houve comprovação da emissão de nota sem saída da mercadoria por parte do fornecedor, o que significa dizer que não tomou lugar o fato primário que ensejaria a co-autoria.

Recurso de Ofício IMPROVIDO.

- Falta de interesse comum e não descrição dos atos praticados pelo impugnante com infração a lei.

A motivação da ação fiscal é apontada no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

Como resultado da análise, em relação às entradas, foram constatados que os registros de notas no RAIPI sem informação de chave de acesso não têm correspondência com as NFe que foram efetivamente emitidas por seus fornecedores. Algumas destas NFe foram emitidas para terceiras empresas, sem nenhuma relação com a operação e com os valores registrados pelo contribuinte ora fiscalizado; outras notas escrituradas sequer existem. Com esse expediente, o valor do tributo foi indevidamente reduzido em R\$ 2.493.693,70, no período sob ação fiscal.

Em relação às saídas, foi detectado que o contribuinte deixou de escriturar no RAIPI algumas Notas Fiscais Eletrônicas, resultando em redução do tributo no valor de R\$ 56.698,07 durante o período fiscalizado. A relação individualizada por NFe consta no Anexo 2 - "Débito não lançado".

Ainda, em relação às entradas, no que tange ao registro inidôneo de Notas Fiscais Eletrônicas no RAIPI, aplica-se a multa prevista no art. 572, inciso II, e § 1º, do RIPI/2010, no valor atribuído pelo contribuinte na escrituração da NFe.

Será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, pois o contribuinte incorreu, em tese, em crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Conforme demonstrado ao longo deste Termo, restou comprovado que o contribuinte modificou as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos. Portanto, fica flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a majoração da penalidade na forma prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430 de 1996, que assim dispõe:

(...)

Entretanto, mesmo após o decurso do prazo prorrogado, o contribuinte não apresentou os comprovantes de pagamento solicitados, tampouco informou os números de chave de acesso das Notas Fiscais Eletrônicas.

A análise fiscal, portanto, foi efetuada com a utilização dos documentos eletrônicos disponíveis no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), de onde foram extraídos o Registro de Apuração do IPI (RAIPI) e as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de entrada e saída.

Como resultado da análise, em relação às entradas, foram constatados que os registros de notas no RAIPI sem informação de chave de acesso não têm correspondência com as NFe que foram efetivamente emitidas por seus fornecedores. Algumas destas NFe foram emitidas para terceiras empresas, sem nenhuma relação com a operação e com os valores registrados pelo contribuinte ora fiscalizado; outras notas escrituradas sequer existem. Com esse expediente, o valor do tributo foi indevidamente reduzido em R\$ 2.493.693,70, no período sob ação fiscal.

Todas as operações sem chave foram registradas como compras para industrialização (CFOP 1101). Na tabela a seguir foram relacionados os fornecedores para os quais houve registros nessa situação. Observa-se que os valores escriturados no RAIPI são muito superiores ao que consta nas Notas Fiscais Eletrônicas efetivamente emitidas para o contribuinte. Como exemplo, nota-se que o valor incorretamente escriturado mais relevante decorre de supostas compras da empresa Orsa Celulose Papel e Emb. S.A. (CNPJ 45.988.110/0001-41). Entretanto, não houve nenhuma NFe emitida para a Savar por esse estabelecimento no período analisado.

Temos que:

O Contribuinte, ao elaborar o RAIPI eletrônico no ambiente SPED, falseou dados por duas formas:

1. majorou indevidamente o IPI destacado nas notas de aquisição de insumos;
2. redirecionou para a Savar, também com majoração do IPI destacado, notas fiscais emitidas para empresas outras como a Itapevi Embalagens Ltda. e a Embalagens Adesi Coating Ltda.

Como resultado da majoração do IPI destacado nas notas de compras, a Contribuinte reduziu indevidamente, ao longo de todo o período auditado (jan/dez 2013), o imposto a pagar após a efetivação do encontro débitos x créditos onde os créditos estavam inflados por ação dolosa inequívoca.

Esse fato é evidenciado pela seguinte tabela apresentada no Termo de Verificação Fiscal:

FORNECEDORES COM DIFERENÇAS - NFe EMITIDAS À SAVAR x VALORES ESCRITURADOS NO RAIPI			
FORNECEDOR	CNPJ	VALOR DE IPI (NFe)	VALOR DE IPI (RAIPI)
CANTOPLEX INDUSTRIAL LTDA	02.608.838/0001-98	1.285,56	55.835,84
EMBALAGENS PAULICEA LTDA	61.078.408/0001-70	0,00	36.044,35
FERNANDEZ SA INDUSTRIA DE PAPEL	43.468.701/0001-62	85.862,01	385.606,24
ORSA CELULOSE PAPEL E EMB S A	45.988.110/0001-41	0,00	739.915,54
ORSA EMBALAGENS S A	17.101.880/0002-76	171.023,51	769.688,04
ORSA INTERNATIONAL PAPER EMBALAGENS SA	17.101.880/0006-08	60.256,95	105.996,18
PACKTUBOS IND E COM IMP E EXP	05.258.612/0001-00	8.025,03	70.189,28
RIGESA CELULOSE PAPEL E EMB LTDA	45.989.050/0007-77	0,00	293.443,89
TECHNOCORT COMPOS DE MATRIZES PARA IMP LTDA	06.000.191/0001-78	0,00	120.334,10
THR INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA	00.314.544/0001-28	15.857,47	230.014,43
TOTAIS		342.310,53	2.807.067,89

Como muito bem assinalou o Acórdão de Impugnação, folhas 13 daquele documento:

De simples interpretação, a tabela mostra majoração indevida do IPI destacado nas notas emitidas por fornecedores EM TODOS OS MESES DO ANO de 2013. As majorações representaram, ao final do referido ano, algo em torno de **720%** em relação aos créditos escriturais reais, lançados pelos emissores das notas fiscais no momento de sua confecção e destinação à Savar.

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 todos os meses do ano de 2013.

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.

(Grifo próprio do original)

Quanto à solidariedade passiva do Senhor MASSAYOSHI SAGA, o Acórdão de Impugnação tratou assim do assunto, a partir das folhas 20 daquele documento:

Como elemento de formação de convicção acerca dessa matéria, faço uso da Nota n.º 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 n.º 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, desnecessária se mostrando qualquer ilação teórica a respeito do disposto no artigo 124 do mesmo diploma legal.

Os sócios, ao constituírem a sociedade na forma disciplinada no Código Civil, fundamentados no direito societário, limitam sua responsabilidade aos aportes que realizam para a formação do capital, seja em quotas ou ações - objetivando restringir sua participação no pagamento dos débitos sociais, desde que não pratiquem atos com excesso de mandato, violação da lei ou do contrato social.

A determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal é determinada pelo artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O artigo 135 do CTN determina que a responsabilidade dos sócios somente ocorrerá quando demonstrado o fato de os sócios haverem agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior; (sócio - Art. 134 CTN, inciso VII)

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Isto significa que, se o empresário ou administrador agir dentro da lei e do contrato social ou estatuto e, por circunstâncias do mercado, a empresa da qual é sócio ou administrador não cumprir com suas obrigações tributárias - seus bens particulares não respondem pelo crédito tributário.

É irrelevante o fato de incidir ou não a qualificadora da multa de ofício.

- Inexistência de crédito tributário.

É alegado às folhas 28 e 29 do Recurso Voluntário:

Outrossim, ainda que os argumentos acima sejam rejeitados, fato é que a responsabilidade do Recorrente não pode subsistir, por um simples fato: não há creditamento indevido ou falta de escrituração.

A autoridade fiscal alega que se creditou indevidamente de créditos básicos de IPI escriturados em valor maior ao escriturado em Nota Fiscal Eletrônica, o que gerou a redução do IPI a recolher 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.

Esse assunto não foi abordado na impugnação.

Trata-se, portanto, de argumento novo, não apresentado pela defesa em sede de impugnação, o que não é admissível no processo contencioso administrativo, implicando a ocorrência da preclusão consumativa.

Nos termos dos arts. 16, III e 17, ambos do Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo-fiscal, todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa deverão ser mencionados na impugnação, considerando-se não impugnadas as matérias não expressamente contestadas, *verbis*: (grifos não constam do original)

“Art. 16. A impugnação mencionará:

-a autoridade julgadora a quem é dirigida:

- a qualificação do impugnante;

- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

- as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

- se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

£ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência OU perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art.

16. (Incluído pela Lei no 8.748, de 1993)

£ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

(Incluído pela Lei no 8.748, de 1993)

£ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei no 8.748, de 1993)

£ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

£ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

£ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei no 9.532, de 1997).” (destacado)

A preclusão se verifica pela não dedução de todos os argumentos de defesa no recurso inaugural, isto é, as matérias de direito que pretendia questionar, decorrendo daí a perda da oportunidade processual de contestação, valendo acentuar que o recurso voluntário,

como dito, é totalmente distinto da impugnação, chegando mesmo, em alguns pontos, a serem mutuamente contraditórios.

Na lição de Fredie Didier Júnior (Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. Ed. JusPodium, Salvador: 2009. Pág. 283.), a preclusão consumativa consiste na perda da faculdade processual, por já haver sido exercida, pouco importando se bem ou mal. Uma vez praticado o ato processual, não mais é possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo, eis que já consumado.

No caso dos autos, a discussão administrativa foi delineada pela manifestação de inconformidade, restando rechaçadas quaisquer outras teses defensivas eventualmente não expostas, por aplicação do princípio eventualidade, ressalva feita ao direito ou fato supervenientes, o que não é a hipótese.

Quanto à concessão do efeito suspensivo, trata-se de aplicação do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional.

Desta forma, sob pena de inovação recursal, entendo que não é mais possível conhecer destas alegações nesta fase processual.

- Impossibilidade de manutenção da multa de ofício de 75%.

É alegado às folhas 30 do Recurso Voluntário:

Outrossim, ainda que na mais remota hipótese seja mantida a responsabilidade solidária do Recorrente, a multa de ofício de 75% mantida pela decisão recorrida deve ser reduzida, na medida em que ofende o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

Com efeito, de acordo com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, o Fisco não pode exigir prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam o patrimônio dos contribuintes, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

São inadmissíveis multas excessivamente onerosas ou não razoáveis, e inclusive em respeito ao princípio da proporcionalidade, não se pode admitir validade de uma multa quando se evidencie o descompasso entre o grau da infração (frise-se, aqui não cometida) e a punição cominada, ainda mais em casos como esse em que não se configura infração.

Tendo em vista que a vedação ao confisco tem seio em norma constitucional, a matéria não pode ser conhecida em função da Súmula CARF 02:

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

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo Senhor MASSAYOSHI SAGA em parte e na parte conhecida nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.