



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720082/2017-97
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-011.448 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado SAVAR IND E COM DE EMBALAGENS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. FALSEAMENTO IDEOLÓGICO.

Ao escriturar no RAIPI esse valor de IPI incompatível com o fato gerador, no tocante ao efetivo valor da transação, com fins de se creditar de um valor indevido, o autuado modificou as características essenciais do fato gerador

Nesse âmbito, adequada a majoração da multa de ofício no percentual de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para suprir a OMISSÃO, dando provimento PARCIAL ao Recurso Ofício para manter a majoração da multa de ofício no percentual de 150%, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	SAVAR INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA		CNPJ	58.487.349/0001-80
Logradouro	Número	Complemento	Telefone	
JUSCELINO KUBITSCHKE DE OLIVEIRA	4252		(11) 24534899	
Bairro	Cidade/UF	CEP		
TRES CRUZES / AGUA CHATA	GUARULHOS/SP	07252000		

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome	MASSAYOSHI SAGA		CPF	664.437.338-00
Tipo de Responsabilidade Tributária				
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto				
Logradouro	Número	Complemento	Telefone	
R ITAPETI	965	APTO 211		
Bairro	Cidade/UF	CEP		
TATUAPE	SÃO PAULO/SP	03324-002		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2945	2.550.391,77
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2017)		1.113.047,66
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		3.825.587,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		7.489.027,05
Valor por Extenso		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução)	3738	16.902.479,49
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		16.902.479,49
Valor por Extenso		

Trata-se de Embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 3302-007.412, proferido em 24/07/2019, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A embargante sustenta que o acórdão padece de omissão quanto à apreciação da desqualificação da multa de ofício, conforme excerto abaixo:

“[...]”

Contudo, ante a leitura do inteiro teor do acórdão embargado, o relator, em seu voto, ao apreciar o recurso de ofício, somente tratou da exoneração da multa regulamentar, prevista no art. 572, II, do RIPI/2010.

Ao não apreciar a desqualificação da multa de ofício, também objeto do recurso de ofício, o acórdão se mostra omissivo, razão pela qual merece ser integrado, para o adequado exercício da ampla defesa em eventual interposição de recurso.

“[...]”

A decisão embargada assim se pronunciou sobre a questão:

“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.”

Constata-se, de fato, que o acórdão embargado apreciou apenas a matéria referente à exoneração da multa regulamentar.

O acórdão de primeira instância n.º 09-66.984 desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a a 75%, conforme excertos abaixo:

“[...]”

Como se vê, só há legitimidade para qualificação quando o ilícito se localiza no fato gerador. Qualificar por evento observado nas notas de aquisição de insumos constitui erro de tipificação, que não ocorreria caso o lançamento tivesse agravado a multa, nos termos do inciso IV do artigo 68 da Lei 4.502/64, pois sem dúvida alguma houve artifício doloso na ação de majorar o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição a ser lançado na confecção do Raipi no ambiente SPED. Houve dolo que autorizaria o agravamento, **mas não houve conduta que torne lícita a qualificação**. Que se reduza a multa aplicada ao percentual de 75%.

[...]

Tudo dito, **VOTO** no seguinte sentido:

Pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do primeiro lançamento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) em lugar dos 150% (cento e cinquenta por cento) consignados no auto de infração, permanecendo intactos o imposto lançado e a solidariedade passiva solidária erigida contra o sócio administrador Massayoshi Saga;

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.”

A ementa do acórdão de primeira refletiu a desqualificação da multa de ofício:

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. NÃO CABIMENTO.

Ação dolosa levada a efeito para fraudar créditos escriturais não enseja a qualificação da multa de ofício por falta de tipicidade vis a vis o disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

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

A penalidade prevista no inciso II do artigo 572 do RIPI/2010 tem como condicionante de aplicação a inexistência de circulação física da mercadoria descrita na nota fiscal. Se circulação houve, atípica aos olhos do artigo em comento se mostra a conduta objeto da penalização.

Destarte, comprovada está a omissão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Em 25 de novembro de 2019, através de Despacho de Admissibilidade de Embargos proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, foi admitido o recurso de **EMBARGOS DE OMISSÃO** para a manifestação quanto à omissão existente no **Acórdão de Recurso Ofício e Voluntário**.

Portanto, entende-se que o recurso é admissível por atender a forma do artigo 65 do RICARF.

2. DO CABIMENTO

A contagem do prazo de cinco dias para oposição de embargos de declaração pela Procuradoria da Fazenda Nacional é dada pela regra do artigo 79 do Anexo II do RICARF (com redação dada pela Portaria MF n.º 39/2016), isto é, o Procurador da Fazenda Nacional considera-se pessoalmente intimado com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes desta data se der por intimado por ciência nos autos.

Conforme despacho de e-fl. 523, o processo foi encaminhado à PGFN em 15/08/2019, retornando em 18/09/2019, conforme despacho de e-fl. 528, portanto, dentro do prazo estabelecido no §1º do artigo 65 do Anexo II do RICARF.

O recurso é tempestivo.

3. DA OMISSÃO

A embargante sustenta que o acórdão padece de omissão quanto à apreciação da desqualificação da multa de ofício, conforme excerto abaixo:

“[...]”

Contudo, ante a leitura do inteiro teor do acórdão embargado, o relator, em seu voto, ao apreciar o recurso de ofício, somente tratou da exoneração da multa regulamentar, prevista no art. 572, II, do RIPI/2010.

Ao não apreciar a desqualificação da multa de ofício, também objeto do recurso de ofício, o acórdão se mostra omisso, razão pela qual merece ser integrado, para o adequado exercício da ampla defesa em eventual interposição de recurso.

[...]”

4. DO DEFERIMENTO

- Um breve histórico sobre a exoneração da Multa Regulamentar.

O Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário n.º 3302-007.412, de 24 de julho de 2019, decidiu (e-folhas 503):

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.

O Recurso de Ofício versa sobre 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.

A penalidade prevista no inciso II do artigo 572 do RIPI/2010 tem como condicionante de aplicação a inexistência de circulação física da mercadoria descrita na nota fiscal. Se circulação houve, atípica aos olhos do artigo em comento se mostra a conduta objeto da penalização.

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.º 400, de 1968, art. 1.º, 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. 1.º, alteração 2ª).

Sobre o assunto, o **Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário** assim se posicionou, às e-folhas 514 e 515:

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.

(...)

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.

- Da multa de ofício.

O dispositivo aplicado, conforme indicado no auto de infração, foi o §6º, do artigo 80 da Lei n.º 4.502, de 1964, que, expressa e objetivamente, prevê:

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. [\(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#) [\(Vide Decreto n.º 7.212, de 2010\)](#)

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: [\(Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#) [\(Vide Decreto n.º 7.212, de 2010\)](#)

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; [\(Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#)

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. [\(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

A mesma Lei disciplina:

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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O Termo de Verificação Fiscal assim se manifesta sobre a questão em análise:

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.

Neste diapasão, trago a descrição formulada pelo Acórdão de Impugnação, folhas 11 daquele documento:

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- 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 pro ação dolosa inequívoca.

Observemos a tabela trazida pela Autoridade Autuante 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

Outra vez tomando a descrição formulada pelo 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.

Ação delituosa inequívoca, dolosa e destinada exclusivamente a reduzir o montante do IPI devido nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

Por fim, o Acórdão de Impugnação assim conclui, às folhas 14 e 15 daquele documento:

Na visão do Fisco teria havido *modificação nas características essenciais do fato gerador*, o que autorizaria a aplicação do artigo 72 por fraude voltada à redução do montante a pagar.

Ocorre que, a juízo desse julgador, não houve modificação no perfil do fato gerador. E a razão é simples: este, o fato gerador, está consignado no histórico de emissão da nota fiscal de saída e esse é o escopo de pesquisa a ser levado em conta pelo aplicador da lei para utilização do dispositivo eleito pelo Autuante. Ou seja, a interpretação dada pelo Fisco buscou penalizar buscando supedâneo em fato estranho àquele capaz de caracterizar a ocorrência do fato típico. Há fato típico quando o fato gerador, extraído da nota de saída, for adulterado em seu perfil, não havendo de se falar em tipicidade

quando a ação dolosa foi levada a efeito no documento de entrada, qual seja na nota fiscal emitida pelo fornecedor.

Houve fraude? Sim, em seu sentido lato, houve fraude. Mas a fraude como elemento de disparo da ocorrência do tipo infracional definido no artigo 72 da Lei 4.502/64 com certeza não houve. Não há qualquer questionamento cujo foco seja a nota de saída, elemento único de esquadrinhamento por infrações cometidas ensejadoras da qualificação pretendida pelo Autuante. Nota de saída hígida, emerge de forma inquestionável a impossibilidade de tipificar por artifício doloso.

Não se acolhe esse posicionamento.

A tipificação do artigo 72 da Lei 4.502/64 de fato determina que fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Contudo, o tipo prossegue, abarcando também as possibilidades de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Ao majorar indevidamente o IPI destacado nas notas de aquisição de insumos, o autuado modificou as características essenciais do fato gerador – atribuindo um valor de IPI incompatível com a operação – com vistas a se creditar de um valor indevido e assim reduzir o montante do imposto a ser pago.

Ao escriturar no RAIPI esse valor de IPI incompatível com o fato gerador, no tocante ao efetivo valor da transação, com fins de se creditar de um valor indevido, o autuado modificou as características essenciais do fato gerador

Nesse âmbito, adequada a majoração da multa de ofício no percentual de 150%, devendo o Recurso de Ofício ser provido nesta parte.

Sendo assim, acolho os embargos, com efeitos infringentes, para suprir a OMISSÃO, dando provimento PARCIAL ao Recurso Ofício para manter a majoração da multa de ofício no percentual de 150%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.