



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12897.000004/2009-76  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 1301-004.338 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2020  
**Embargante** CIBRAPEL S/A INDÚSTRIA DE PAPEL E EMBALAGENS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2005

RECURSO DE OFÍCIO. PONTOS ALEGADOS NA IMPUGNAÇÃO. OMISSÃO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CABIMENTO.

Cabem embargos declaratórios para que sejam examinados pontos alegados na impugnação ao lançamento e não analisados no acórdão que julgou e deu provimento a recurso de ofício.

MULTA AGRAVADA. ESCLARECIMENTOS INCOMPLETOS OU NÃO SATISFATÓRIOS. NÃO CABIMENTO.

A norma que prevê o agravamento da multa não comporta interpretação extensiva para abranger casos em que os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo sejam incompletos ou insatisfatórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos declaratórios, para suprir as omissões relativas aos seguintes pontos: i) aplicação da alíquota mais elevada, sem efeitos infringentes; e ii) com efeitos infringentes, o agravamento da multa, cujo percentual foi reduzido para 75%. Quanto aos demais pontos, ratifica-se o Acórdão nº 1301-003.230 que dá provimento parcial ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca

Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente o Conselheiro Lucas Esteves Borges, substituído pela Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça.

## Relatório

**CIBRAPEL S/A INDÚSTRIA DE PAPEL E EMBALAGENS**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, opôs embargos declaratórios em face do Acórdão n.º 1301-003.230, que, ao reexaminar a decisão da DRJ – Juiz de Fora, deu parcial provimento ao recurso de ofício, restabelecendo parte do crédito tributário que tinha sido exonerado na primeira instância.

A Fiscalização havia lavrado contra a embargante auto de infração de IPI por vendas sem emissão de notas fiscais. O ilícito se exteriorizou por meio de duas situações distintas, a saber:

a) omissão de receitas caracterizada pela manutenção em conta de passivo de obrigações cuja existência a embargante não conseguira comprovar (R\$ 46.848.134,42); e

b) baixa do passivo sem que a contribuinte apresentasse provas do respectivo pagamento (R\$ 26.000.000,00).

Contra o auto de infração foi apresentada impugnação que veio a ser integralmente acolhida pela DRJ – JFA, em acórdão sintetizado na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Ano calendário: 2005*

*OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO.*

*Afasta-se a tributação a título de omissão de receita fundamentada na presunção simples que os valores mantidos no passivo, discriminados pela empresa já haviam sido pagos ou não tinham sua exigibilidade comprovada. Tais premissas têm que ser comprovadas pelo Fisco para instaurar-se a presunção legal de omissão de receita.*

*OMISSÃO DE RECEITA. NÃO ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS.*

*Não subsiste a presunção de omissão de receita se não se comprova a manutenção no passivo de obrigação já pagas, mormente quando o lançamento de baixa e posterior estorno não forem minuciosamente comprovados.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

Submetida a reexame pelo CARF, a decisão foi parcialmente reformada, conforme a ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI*

*Ano calendário: 2005*

**BAIXA DE OBRIGAÇÕES DO PASSIVO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. INVALIDADE.**

*É inválida a presunção de omissão de receitas com base na falta de registro de pagamento de obrigações, quando a Fiscalização não demonstrar a efetiva existência do pagamento.*

**PASSIVO NÃO COMPROVADO.**

*Considera-se caracterizado o passivo não comprovado quando o contribuinte, depois de intimado, não conseguir comprovar a existência e a exigibilidade das obrigações registradas no passivo, na data do balanço.*

Diante dessa decisão, foram apresentados embargos declaratórios a fim de suprir omissões. Disse a embargante que o acórdão restabeleceu parcialmente o crédito tributário refutando os fundamentos da DRJ, porém se omitindo na análise dos demais pontos trazidos na impugnação.

Os embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 4.446 a 4.448, nos seguintes termos:

*Pois bem, pelo exame da impugnação ao lançamento (e-fl. 2002 e ss.) é possível verificar que, de fato, a ora embargante ali questionou (i) a aplicação indevida da alíquota mais elevada na apuração do IPI; (ii) o agravamento da multa de ofício, e (iii) a eleição indevida da ocorrência do fato gerador, onde procura demonstrar, com base em elementos acostados aos autos, que o passivo estaria comprovado.*

*Por sua vez, pelo exame do acórdão embargado constata-se que, apesar de haver dado provimento ao recurso de ofício no que concerne à infração "Omissão de receitas - manutenção de obrigações não comprovadas" (vide e-fl. 4412 e ss.), a Turma não se manifestou sobre os argumentos acima suscitados.*

*E, embora o órgão julgador não esteja obrigado a se manifestar sobre todas as alegações suscitadas pelas partes quando já houver encontrado razão suficiente para sustentar a sua decisão, entendo, ao menos neste juízo preliminar de admissibilidade de embargos, que este não é o caso. (fls. 4.447 e 4.448)*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Os embargos foram admitidos para examinar três pontos, sobre os quais o acórdão embargado tinha de se manifestar, mas não o fez. São eles, em ordem de prejudicialidade:

- a) a eleição indevida da ocorrência do fato gerador;
- b) a aplicação indevida da alíquota mais elevada na apuração do IPI; e
- c) o agravamento da multa de ofício.

A primeira alegação se refere, como diz a embargante, à **“eleição indevida da ocorrência do fato gerador”**. De início, é preciso lembrar que o objeto deste processo é um lançamento de IPI, o qual só foi remetido à Primeira Seção de Julgamento por ter sido considerado “reflexo” do lançamento de IRPJ, tido como “principal”, e que foi objeto do processo n.º 12897.000007/2009-18, já encerrado na esfera administrativa.

O lançamento do IPI foi feito com base nos mesmos elementos fáticos e no mesmo quadro probatório que dá respaldo à exigência do IRPJ.

A impugnação do lançamento do IRPJ, no que concerne à mencionada **“eleição indevida da ocorrência do fato gerador”**, tem idêntico teor da impugnação do IPI.

O que se fez neste processo foi adotar exatamente a mesma solução dada no processo do IRPJ, reproduzindo aqui as mesmas razões de fato e de direito adotadas no outro processo, cujo crédito tributário, aliás, já se encontra inscrito em dívida ativa, com execução fiscal ajuizada. Em ambos os processos têm-se as mesmas conclusões no que concerne ao quadro probatório e à matéria fática.

Note-se que o acórdão embargado, na parte pertinente ao ponto em discussão, reproduziu literalmente o voto do i. Conselheiro Waldir Veiga Rocha, relator do recurso no processo n.º 12897.000007/2009-18.

Em resumo, o que se fez foi dar ao lançamento “reflexo” (IPI) o mesmo tratamento dispensado ao “principal” (IRPJ), que é, em última análise, o objetivo perseguido pela regra regimental que determina a vinculação dos dois processos.

Portanto, em relação ao primeiro ponto, a embargante pode não concordar com o que foi decidido, mas não pode alegar ter havido omissão.

O segundo ponto trazido nos embargos consiste na afirmação de que houve aplicação indevida da alíquota mais elevada na apuração do IPI. A embargante sustenta que seria legítimo o emprego da alíquota mais elevada apenas na impossibilidade de fazer a separação das operações pelos elementos da escrita do estabelecimento. Afirmou, no entanto, nunca ter sido intimada a prestar qualquer esclarecimento a respeito do problema, o que evidenciaria a arbitrariedade do procedimento do Fisco.

Os dispositivos citados pela embargante são os parágrafos 1º e 2º do art. 448 do Decreto nº 4.544/2002, o então vigente regulamento do IPI (RIPI), assim redigidos:

*§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento.*

*§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º.*

Os dispositivos citados indicam que, não sendo possível identificar, pelos elementos da escrita do estabelecimento, a que produtos se referem as operações não contabilizadas ou a receita sem origem comprovada, deverá na apuração do crédito tributário ser utilizada a alíquota mais elevada.

A norma não estabelece que o contribuinte seja intimado a apresentar qualquer esclarecimento, embora a providência possa ser tomada em algumas situações. O que a norma exige é que, havendo condições de imputar as receitas omitidas a determinado produto, isso deve ser feito.

Em outras palavras, se a Fiscalização proceder a um levantamento de estoque de certa matéria prima e encontrar diferenças, a alíquota aplicável será especificamente a do produto no qual aquela matéria prima seja, normalmente, utilizada, desde que não seja empregada na produção de nenhum outro. Por exemplo, garrafa plástica numa indústria de cerveja e refrigerante. Se as garrafas plásticas forem utilizadas apenas para refrigerantes, obrigatoriamente a alíquota aplicável será a desse produto, independentemente de ser menor ou maior do que a de qualquer outro, pois nesse caso existem condições objetivas para fazer a separação a que se refere a norma.

Situação diferente ocorreria se o insumo fosse, por exemplo, rolha metálica utilizada tanto nas garradas de refrigerantes, quanto nas de cerveja. Nessa hipótese, seria inviável qualquer tentativa de segregação, impondo assim à autoridade lançadora o emprego da maior alíquota dentre as previstas para refrigerante e cerveja.

No caso concreto, a infração foi apurada pela existência na contabilidade de passivo não comprovado, fato esse que, embora indicando omissão de receitas, não permite a vinculação da receita a qualquer produto específico. Portanto, estão presente as condições que impõe o uso da alíquota mais elevada.

Se a embargante entende que, mesmo nessas condições, é possível identificar a que produto se referem as receitas omitidas, a ela caberia na impugnação trazer elementos probatórios para demonstrar o fato. Isso não foi feito. Portanto, o procedimento adotado no lançamento está correto.

O último ponto diz respeito ao agravamento da multa.

O agravamento está previsto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, assim redigido:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas*

*(...)*

*§ 2º Os **percentuais de multa** a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão **aumentados de metade**, nos casos de **não atendimento pela sujeito passivo**, no prazo marcado, **de intimação para**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - **prestar esclarecimentos**; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

A exacerbação da penalidade se justifica quando o sujeito passivo, apesar de intimado, deixar de prestar esclarecimentos. A norma punitiva não pode ser interpretada de forma elástica para abranger casos em que as informações são prestadas de forma incompleta e tampouco para as hipóteses em que, a juízo da autoridade fiscal, informações e documentos sejam considerados insatisfatórios.

No caso em tela, considerando a quantidade de documentos fiscais constantes dos autos, não se pode afirmar que a embargante tenha se mantido inerte diante das intimações do Fisco, o que inviabiliza o agravamento da multa.

Ademais, para manter coerência com a decisão exarada no processo “principal”, que cuidava do IRPJ, a exacerbação da penalidade deve ser afastada. Isso porque, no Acórdão nº 1301-00.809, do processo de IRPJ, o percentual foi reduzido, como evidencia a ementa do julgado, na parte que diz respeito à matéria.

#### *MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÕES.*

*Ao se constatar que o contribuinte atendeu, embora parcialmente, às intimações, apresentando a documentação de que dispunha, correta a decisão de primeira instância que reduziu a multa de ofício, afastando o agravamento.*

Por essas razões, deve ser reduzida a multa ao percentual de 75%.

#### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por acolher parcialmente os embargos, para suprir as omissões relativas aos seguintes pontos: i) aplicação da alíquota mais elevada, sem efeitos infringentes; e ii) com efeitos infringentes, o agravamento da multa, cujo percentual foi reduzido para 75%. Quanto aos demais pontos, ratifica-se o Acórdão nº 1301-003.230 que deu parcial provimento ao recurso de ofício

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior