



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721952/2017-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-009.900 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IMBRALIT INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS E FIBROCIMENTO LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

DCTF. IPI. DÉBITOS APURADOS EM ESCRITA FISCAL. CONFISSÃO. 10% DOS VALORES DEVIDOS. PROCEDIMENTO REITERADO. SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza sonegação, penalizada com a aplicação de multa qualificada, o procedimento reiterado de confessar em DCTF, valores correspondentes a 10% do imposto apurado no Livro de Apuração do IPI.

DCTF. IPI. DÉBITOS LANÇADOS CORRETAMENTE NAS NOTAS FISCAIS. ESTORNO ARTIFICIAL EM OUTROS CRÉDITOS. ANULAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Constitui fraude, penalizada com multa qualificada, o procedimento reiterado de se apropriar de créditos, sabidamente inexistentes, com vistas a reduzir artificialmente o tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos,

Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado pela Fazenda Nacional, em face do acórdão n.º 3402-006.027, de 12/12/2018, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

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

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

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

Recurso de Ofício negado

Como se vê, a turma julgadora negou provimento ao recurso de ofício para manter a desqualificação da multa de ofício efetuada pela DRJ/Juiz de Fora.

Referida multa qualificada foi originada de um auto de infração para lançamento de IPI em que a fiscalização apurou dois tipos de infrações que resultou no recolhimento a menor do imposto da seguinte forma:

- 1) Para os fatos geradores de 05/2012 a 12/2012 e 02/2013, o contribuinte lançou corretamente o IPI nas notas fiscais de saídas, efetuou a apuração do saldo

devedor do imposto no Livro Registro de Apuração do IPI, porém declarou, reiteradamente em todos os meses, em DCTF exatamente 10% do valor devido;

- 2) Para os fatos geradores 01/2013 e 03/2013 a 06/2016, o contribuinte também lançou corretamente o IPI devido nas notas fiscais de saídas, porém utilizava-se deste mesmo IPI destacado, cobrado do destinatário das mercadorias, como “estorno de débitos”, lançado em outros créditos, com o intuito de reduzir o saldo devedor do IPI a pagar.

Tanto a DRJ/Juiz de Fora, quanto o acórdão recorrido, entenderam que tais procedimentos não configuram nem sonegação e nem fraude e afastaram a exigência da multa qualificada.

Em seu recurso especial a Fazenda Nacional defende a manutenção da multa qualificada, vez que os fatos comprovam a reiteração de conduta do contribuinte no sentido de reduzir ou anular o montante do tributo devido, situação que evidencia a prática de sonegação e fraude contra a administração tributária.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso e, caso conhecido, o seu improvimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Não tem razão o contribuinte em pedir o não conhecimento do recurso especial por suposta divergências fáticas entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

No acórdão recorrido decidiu-se que a informação incorreta, na DCTF, do valor do IPI apurado em sua escrita fiscal, ainda que em montantes expressivos e de forma reiterada,

por si só, não se enquadraria no conceito de sonegação e fraude, conforme definidos nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964.

Embora os acórdãos paradigmas tenham se debruçado sobre outros tributos, ao final interpretaram situações em tudo semelhantes em que a declaração incorreta de informações, de forma reiterada, visando reduzir o montante do tributo devido, caracterizariam sim as condutas de sonegação e fraude previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964. Vejamos:

Acórdão paradigma n.º 9303-007461

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2004

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) **exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.**

No caso dos autos, conforme se depreende da análise do termo de verificação fiscal, **a Contribuinte reiteradamente declarou valores a menor do que apurado em sua contabilidade na DCTF e/ou não declarou quaisquer valores devidos a título de PIS, não tendo apresentado ao longo da fiscalização ou do processo justificativa para tais diferenças, evidenciando-se o dolo na sua conduta.**

Acórdão paradigma n.º 9101-01.202

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2000, 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. IRPJ.

Comprovado que o contribuinte **omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei n.º 4.502/196**, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

O fato, alegado pelo contribuinte, de que a multa aplicada nos acórdãos paradigmas tem capitulação legal diferente da utilizada no acórdão recorrido, também não afasta a divergência de interpretação da legislação tributária, pois as duas multas são qualificadas ou duplicadas em razão da conduta estar caracterizada como uma das hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Adoto ainda as razões contidas no despacho de admissibilidade, aprovado pelo presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, para conhecer do recurso especial.

Mérito

No mérito discute-se a conduta de declarar, em DCTF, de forma reiterada, **valores sabidamente devidos do IPI**, constitui-se em razão para qualificar a multa de ofício em face da ocorrência das circunstâncias qualificadoras previstas nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A duplicação da multa de ofício foi efetuada com base nos art. 569, II; 561 e 562 do RIPI/2010, que assim dispõem:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem, no meu entendimento, com a devida *vênia*, tanto o acórdão da DRJ/Juiz de Fora, quanto o acórdão recorrido fizeram uma interpretação um tanto restrita quanto ao alcance dos dispositivos legais acima transcritos, para concluir que os procedimentos adotados intencionalmente pelo contribuinte, não se caracterizariam nem como sonegação e nem como fraude.

Como foram praticadas duas infrações distintas, analisaremos-as de forma separada.

IPI destacado nas notas fiscais, devidamente apurado, porém não declarado

Conforme relatado, para os fatos geradores de 05/2012 a 12/2012 e 02/2013, o contribuinte lançou corretamente o IPI nas notas fiscais de saídas, efetuou a apuração do saldo devedor do imposto no Livro Registro de Apuração do IPI, porém declarou, reiteradamente em todos os meses, em DCTF exatamente 10% do valor devido.

Destaco que os fatos são incontroversos e que a repetição exata e reiterada de declarar 10% do valor devido em todos os períodos de apuração, indubitavelmente denota a intenção de omitir das autoridades fazendárias o valor do tributo devido.

No lançamento, para esta infração, a multa de ofício foi duplicada tendo sido imputado ao contribuinte a prática de sonegação, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Como já havia me referido, os acórdãos precedentes, fizeram uma interpretação restrita do alcance do dispositivo legal. Transcrevo trecho do voto do acórdão recorrido:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Pela leitura dos excertos acima, denota que a relatora do acórdão não tem qualquer dúvida de que a ação impetrada pelo contribuinte foi intencional. Mas conclui que a conduta não se encaixa em sonegação porque não teria havido “*qualquer ocultação ao Fisco dos fatos geradores*”. Isto porque os valores estariam disponibilizados ao fisco por meio da Escrituração Fiscal Digital.

Discordo desse entendimento. O contribuinte ao declarar deliberadamente valores a menor em sua DCTF, meio legal de se levar ao conhecimento das autoridades fazendárias o montante do tributo devido, retarda sim em última análise aspectos importantes da ocorrência do fato gerador. Adotasse o entendimento firmado no acórdão recorrido de que a existência de escrituração fiscal digital comprovaria que o contribuinte não omitiu a ocorrência do fato gerador, então nem a escrituração precisaria, pois o fato gerador do IPI já está circunstanciado pela simples emissão da nota fiscal com o destaque do imposto. Embora existam os arquivos detalhados na escrituração fiscal digital, à disposição de consultas pelo fiscalização fazendária, o fato é que o primeiro filtro levado ao conhecimento do Fisco é a confissão do débito em DCTF. Então se o contribuinte declara e paga 100.000,00, quando deveria ter declarado e pago R\$ 1.000.000,00, ele disfarça sua visibilidade em uma declaração de falso conteúdo. Ele retarda o conhecimento da autoridade tributária do verdadeiro potencial tributário a que está sujeito. Ou seja, sua ação dolosa retardou em parte o conhecimento da autoridade fazendária das circunstâncias materiais relativas à ocorrência do fato gerador tributário, que é justamente a tipificação legal de sonegação, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Estornos indevidos de débitos de IPI

Conforme relatado, para os fatos geradores 01/2013 e 03/2013 a 06/2016, o contribuinte lançou corretamente o IPI devido nas notas fiscais de saídas, porém utilizava-se deste mesmo IPI destacado, cobrado do destinatário das mercadorias, como “estorno de débitos”, lançado em outros créditos, com o intuito de reduzir o saldo devedor do IPI a pagar.

Destaco aqui também que os fatos são incontrovertidos e que o procedimento foi reiterado por vários anos consecutivos.

No lançamento, para esta infração, a multa de ofício foi duplicada tendo sido imputado ao contribuinte a prática de fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Transcrevo abaixo trecho do termo de verificação fiscal, parte integrante do auto de infração:

(...)

Assim, a **fraude fiscal** realizada pelo contribuinte de escriturar créditos inexistentes, no Livro de Registro de Apuração do IPI, como sendo de “**ESTORNO DE DÉBITOS**”, no montante de **R\$ 29.824.794,34**, que reduziram o montante do IPI a ser declarado na DCTF, trata-se, na verdade de **APROPRIAÇÃO INDÉBITA** do IPI destacado nas notas fiscais de saídas e não Declarados e nem recolhidos aos cofres da União.

(...)

Como já havia me referido, os acórdãos precedentes, fizeram uma interpretação restrita do alcance do dispositivo legal, entendendo que a conduta não teria contribuído para retardar a ocorrência do fato gerador do IPI. Transcrevo trecho do voto do acórdão recorrido:

(...)

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

(...)

Vê-se aqui também que a relatora não tem dúvidas da ocorrência dos fatos imputados, bem como da conduta intencional do contribuinte.

Discordo também, pois a escrituração de créditos, sabidamente inexistentes levou o contribuinte a não declarar a existência de tributo devido, em DCTF, por vários períodos de apuração, visando reduzir o montante devido do imposto alterando de forma artificial as características essenciais da ocorrência do fato gerador. Além de se tratar de apropriação indébita, como bem destacado no relatório fiscal, pois cobrou efetivamente o IPI do consumidor final. Encaixa-se também na tipificação do art. 72 da Lei 4.502/64, configurando fraude a apropriação de crédito sabidamente inexistente.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal