



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10074.000441/2003-52
Recurso nº 154.136 De Ofício
Matéria IPI
Acórdão nº 204-03.700
Sessão de 04 de fevereiro de 2009
Recorrente DRJ em FLORIANÓPOLIS/SC
Interessado EPTCA MEDICAL DEVICES LTDA.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 21/11/2002

Ementa: A constatação de "estoques negativos" por meio do procedimento de fiscalização conhecido como auditoria de estoque somente permite a presunção legal de que tenha havido omissão de receitas (art. 41 da Lei nº 9.430/96). Para que o estoque negativo leve à conclusão de que houve importação irregular ou fraudulenta é necessário todo um conjunto de elementos, a começar pela irrefutável comprovação de que todos os produtos vendidos são de importação direta.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Ali Zraik Júnior, Silvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesi Ortiz e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício formalizado pela DRJ Florianópolis, que desonerou integralmente crédito tributário relativo à multa regulamentar que estava sendo exigido da empresa.

A acusação fiscal dá conta de que a empresa, que se dedica à importação de materiais médico-hospitalares para revenda no mercado interno, teria entregado a consumo produto importado irregular ou clandestinamente ou sem o necessário registro da declaração de importação no SISCOMEX. A divergência foi constatada mediante procedimento de auditoria de estoque, que englobou o período de 1º de janeiro de 2002 a 21 de novembro de 2002.

A autoridade fiscal descreve em detalhes no Termo de Constatação de fls. 4/6 o procedimento de fiscalização empreendido, que se vale, como é bem sabido, da fórmula matemática para apuração de custos em empresas comerciais, segundo a qual o estoque inicial somado às compras e diminuído do estoque final deve necessariamente corresponder às saídas praticadas. Embora essa fórmula seja empregada na apuração de custos considerando valores, é supostamente válida, com os cuidados necessários, para apuração das respectivas quantidades saídas. Dessa apuração resultou que a quantidade saída de determinados produtos (listados em planilha de fls. 07/08) excedeu a respectiva soma do estoque inicial (registrada no livro de inventários em 31/12/2001) e as compras (efetuadas sempre no exterior e comprovadas por notas fiscais de entrada) diminuída do estoque final apurado por contagem física em 21/11/2002.

Em outras palavras, considerando os registros documentais da empresa e os estoques finais apurados por contagem física em 21/11/2002 teriam saído produtos que não haviam entrado. Como isso é materialmente impossível, a presunção daí decorrente é que os produtos tenham entrado, mas, não tenham sido registrados pela empresa. A fiscalização partiu da premissa de que todos os produtos vendidos são de procedência estrangeira e de importação própria, tanto que em seu termo inicial não requereu a apresentação de notas fiscais de aquisição no mercado interno. Juntada de a autoridade fiscal enquadrou a situação na regra do art. 490 do Regulamento do IPI baixado pelo Decreto 4.544/2002, exigindo a multa em valor igual ao valor comercial da mercadoria. Considerou este último como sendo o preço mínimo praticado no período pela autuada para cada produto em que fora apurada diferença.

Além do auto de infração em si e do Termo de Constatação a ele anexo, a autoridade fiscal autuante apenas anexou planilhas demonstrativas dos cruzamentos efetuados (fls. 10 a 32) e dos estoques inicial (existente em 31/12/2001 – fls. 33 a 36) e final (em 21/11/2002, fls. 37/40). Embora, presumivelmente, o estoque inicial tenha sido obtido no livro Registro de Inventários, este livro não foi juntado ao auto de infração pela autoridade fiscal. O mesmo ocorreu com respeito aos outros documentos em que estão baseadas suas planilhas, isto é, não há nos autos cópias das notas fiscais de entrada, de saída nem dos livros Registro de Entradas e de Saídas correspondentes.

A defesa da empresa apontou diversas inconsistências no trabalho fiscal, decorrentes todas, segundo ela, do desconhecimento daquela autoridade quanto a procedimentos técnicos comuns no ramo de operação da empresa. São elas, especificamente, a necessidade de promover saídas de produtos com a adoção de códigos e descrição

2


padronizados pelos adquirentes e que não correspondem prontamente àqueles registrados nos documentos de entrada. Além disso, à prática do chamado “reprocessamento”, por meio da qual equipamentos que deveriam ser empregados uma única vez (equipamentos de uso exclusivo) seriam, no entanto, “reprocessados” e reutilizados. Essa reutilização faria com que um mesmo produto “com uma única entrada” dessa origem a diversas saídas na contabilidade. Como comprovação dessas alegações, juntou a empresa pareceres de especialistas da área médica. Se tivessem sido consideradas tais práticas, não haveria diferenças a tributar, visto que todas as saídas registradas encontrariam sua correspondente entrada na escrituração fiscal da autuada. Finalizou sua defesa aduzindo a completa falta de interesse da empresa na prática da infração que lhe é imputada visto que todos os seus produtos não sofreriam tributação na saída (por isenção de IPI e de ICMS).

Para cada produto identificado na planilha de fls. 07/08 a empresa elaborou nova planilha (no corpo da própria impugnação) que demonstraria a inexistência de estoques negativos. Por ela, quando consideradas as entradas corretamente, sempre haveria estoque final positivo. Vale dizer que no corpo dessa impugnação não há qualquer afirmação de que a empresa adquira produtos no mercado interno. Juntou a essas alegações farta documentação por meio da qual pretendeu demonstrar a existência de registros fiscais consistentes com todas as saídas identificadas pela autoridade fiscal.

A DRJ Juiz de Fora, que primeiro analisou o lançamento, baixou o processo em diligência (fl. 717) para que fossem analisados, pela fiscalização, os novos documentos trazidos. Os termos da diligência proposta foram, *verbis*:

“Tendo em vista que as informações sobre as entradas das mercadorias apresentadas na impugnação se corretas, alteram significativamente o resultado da auditoria de estoque originalmente efetuada (fls. 07/08), proponho a remessa do presente processo ao Sefis/IRF/Rio de Janeiro para que a fiscalização verifique a documentação apresentada pela empresa (fls. 105/753) e efetue as correções e ou/alterações que entender necessárias na planilha de fls. 07/08”.

Cumprida a diligência por autoridade fiscal diferente da autuante, foi elaborada a resposta de fls. 1383/1384. Nela, após protestar contra a designação para efetuar correções em trabalho de outra autoridade fiscal, o AFRF incumbido da diligência teceu as seguintes conclusões:

- a) a autoridade fiscal anterior de fato não havia requisitado notas fiscais de aquisição no mercado interno, limitando-se a exigir, como comprovação das entradas, as notas fiscais de entrada correspondentes a importações próprias;
- b) as notas fiscais exibidas pelo contribuinte em sua impugnação são de aquisições efetuadas a duas empresas no mercado interno e estão devidamente registradas no livro correspondente igualmente exibido na impugnação;
- c) foram esclarecidas aparentes divergências na descrição dos produtos entre as notas fiscais de aquisição e de venda que dificultavam a vinculação das operações;
- d) por fim, o fiscal diligenciante registrou “cabe ressaltar, por último, que de fato procede o argumento apresentado pela empresa autuada de que os produtos

3


que comercializava, à época visada na autuação, em sua grande maioria não eram tributados pelo imposto de importação, nem pelo IPI e nem mesmo pelo ICMS, do qual tinham isenção em sua quase totalidade”.

Com base nessas informações, a DRJ Florianópolis, a quem foi transferida a competência para exame da matéria, acatou os argumentos da empresa e considerou inteiramente improcedente o lançamento efetuado, do que formalizou o competente recurso de ofício em análise, visto que o valor desonerado supera o limite estabelecido em Portaria Ministerial.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

O recurso de ofício deve ser conhecido visto que o requisito para tanto, a superação do limite estabelecido em Portaria do Ministro da Fazenda, resta cumprido mesmo após a sua elevação pela Portaria MF nº 600/2008.

Como procurei deixar demonstrado no Relatório, analisamos auto de infração (mais um) pessimamente instruído. De fato, embora a autoridade fiscal original tenha se dedicado a demonstrar no seu Termo a coerência lógica do procedimento fiscal conhecido como auditoria de estoque e conseqüentemente a validade das conclusões dele extraídas, não operam com os necessários cuidados para robustecer tais conclusões.

Aliás, diria mesmo que não teve os cuidados mais mezinhos. Assim, o mínimo que se poderia exigir de um trabalho que se estriba fundamentalmente nos estoques inicial e final e nos registros das aquisições efetuadas e das saídas praticadas é uma ampla, irrefutável prova dos quantitativos considerados. O que se vê, entretanto, é exatamente o oposto: nada está provado. A menos que se admita que as planilhas elaboradas, únicos “documentos” juntados pelo AFRF atuante para suporte de sua acusação, constituem prova.

Ou seja, o mínimo seria a juntada dos livros de inventários, de onde se presume teriam sido extraídos os dados sobre o estoque inicial, e dos documentos que deram suporte às entradas e saídas de mercadorias e dos livros onde estão registrados (livros Registro de Entradas e Registro de Saídas).

E disse que isso me parece ser o mínimo porque, em verdade, o procedimento de auditoria de estoque – similarmente ao que ocorre com a auditoria de produção – requer muito mais cuidado do que a simples prova cabal dos quantitativos apurados.

É que ele, com os cuidados necessários consegue demonstrar que produtos foram vendidos – ou ao menos deram saídas – sem a emissão das correspondentes notas fiscais, ou, a contrário senso, deram entrada desacompanhados dos documentos correspondentes. Esse fato (que é o máximo que se consegue “provar” com os levantamentos efetuados) é aceito pela legislação como suficiente para provar outro: a caracterização de omissão de receitas, mesmo no caso de “estoques negativos”. Desde a edição da Lei nº 9.430/96, isso é uma presunção legal (art. 41).

Para essa caracterização, todavia, é imprescindível robustecer tal presunção afastando, já no curso dos trabalhos fiscais, eventuais argumentos a serem utilizados pela empresa autuada. Os mais óbvios e repetidos são os que apontam erros na apuração do estoque final por desconsideração de algum aspecto específico do produto ou do processo considerado, bem como aqueles que visam a complementar os quantitativos apurados com documentos fiscais não considerados no levantamento (saídas a outros títulos, retornos etc).



Mas o que foi autuado não foi omissão de receitas. Acusa-se a empresa de ter efetuado a importação irregular ou fraudulenta de produtos (no mínimo porque efetuada sem o competente registro da declaração de importação no SISCOMEX). E aí assomam os problemas decorrentes da pobreza da argumentação fiscal.

É que tal conclusão somente se poderia extrair da apuração de estoques negativos se, antes, tivesse ficado provado que **todos** os produtos vendidos eram importados pela empresa. O cuidado mínimo aqui seria, portanto, tomar por termo tal declaração do sujeito passivo e, se declarado que havia compras no mercado interno, checar a veracidade dessa declaração pela apuração da idoneidade de eventuais documentos exibidos. Nos autos não há uma só linha sobre isso..

Em segundo lugar, cabem sempre cuidados redobrados no que tange à apuração do estoque final, que constitui sempre o elo mais fraco dos argumentos fiscais. Normalmente ele é apurado por contagem física, realizada na data final do levantamento e da qual deve participar representante da empresa, devidamente habilitado e indicado pelo seu representante legal. Isso exatamente para que não surjam, após a conclusão dos trabalhos, argumentos do tipo do aqui apresentado quanto a divergências entre os registros de entrada e saída e do “reprocessamento” praticado.

Por fim, entendo útil, embora não seja estritamente exigido pela legislação, que se disponibilizem à fiscalizada, ainda no curso dos trabalhos, relatório das conclusões obtidas para que ela se pronuncie sobre inconsistências que possam existir mesmo depois de todos os cuidados tomados.

Não é preciso repetir que nada disso foi feito pelo fiscal autuante. Não há nos autos sequer a indicação de como se apuraram os estoques finais, de onde se extraíram os dados quanto aos estoques iniciais, nenhum pedido de esclarecimento prévio, nada. Somente planilhas e mais planilhas, aliás, igualmente sem qualquer explicação adicional.

Por isso, entendo até mesmo desnecessária a diligência requerida pela autoridade julgadora inicial e compreendo perfeitamente a revolta da autoridade fiscal que foi indicada para proceder aos “recálculos” do trabalho pessimamente elaborado por outrem.

E a entendo desnecessária porque a obrigação probante era da autoridade original e a falta dessas provas deveria bastar para o acatamento das razões de defesa sem necessidade de “nova apuração”. Assim penso por aplicação direta da regra do art. 333 do Código de Processo Civil:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.



É esta regra que dá suporte à determinação do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto 70.235/72, ambos a exigir que a autoridade fiscal demonstre no auto de infração a descrição do fato e a determinação da exigência. Demonstrar aqui não é, por óbvio, elaborar planilhas, se não se vinculam os números nelas apostos aos registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Mas também considero que a diligência que foi produzida nada acresceu ao que já se sabia.

Com efeito, de nenhum valor o acatamento da afirmação da autuada de que não teria interesse na prática apontada porque não estaria sujeita a impostos na saída dos produtos. Simplesmente porque ela está sim no mínimo, sobre o lucro decorrente das receitas omitidas, além das contribuições PIS e COFINS. Essa confirmação, de resto, nem fora solicitada.

Do mesmo modo, aceitar que algumas aquisições foram feitas no mercado interno sem verificar a idoneidade desses documentos corresponde a derrubar praticamente todos os trabalhos fiscais que apontam tal infração, visto ser a exibição de documentos de aquisição no mercado interno a defesa mais usada. E quase sempre tais documentos são inidôneos.

Igualmente, nada prova o fato de tais documentos estarem registrados na escrita fiscal do contribuinte (livro Registro de entradas) se não se adotam providências para verificar se tal livro já estava devidamente escriturado quando da realização dos trabalhos fiscais ou só o foi depois.

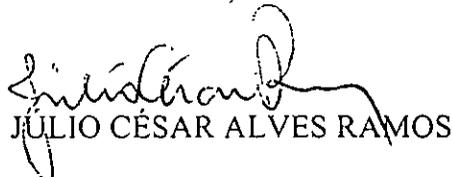
Por fim, o tal “reprocessamento”, ainda que existente, não pode dar nunca motivo para que se identifiquem na escrita fiscal “diversas saídas vinculadas a uma única entrada”. Obviamente, se o produto retorna após o primeiro uso, deve, nesse momento, ser registrada nova entrada, inclusive com a emissão de nota fiscal.

Por isso é que entendo sem qualquer peso para o julgamento as conclusões registradas às fls. 1383/1384, que mais retratam a indignação (justificada como já disse) da autoridade realizadora da diligência.

Considerando-a eu, no entanto, inteiramente desnecessária para o julgamento da autuação, não proponho aqui sua renovação e nego provimento ao recurso de ofício para considerar improcedente auto de infração destituído da prova mínima da acusação que veicula.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009.


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS