



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 10166.019622/99-86
 Recurso nº 113.430 Embargos
 Matéria Omissão e erro material no acórdão embargado
 Acórdão nº 202-17.401
 Sessão de 18 de outubro de 2006
 Embargante Refrigerantes Brasília Ltda.
 Interessado Fazenda Nacional

| | |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLI ADO NO D. O. U. |
| C | 16 / 09 / 07 |
| C | Rubrica |

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1996

Ementa: LAPSO MANIFESTO. EMBARGOS

Constatada a existência de lapso manifesto, acolhem-se em parte os embargos de declaração para retificar a ementa do Acórdão nº 202-14.512, a fim de explicitar o julgamento da decadência nos seguintes termos:

“DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, do CTN.”

~~Embargos acolhidos em parte.~~

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 CONFERE COM O ORIGINAL
 Brasília, 23 / 11 / 2006

 Andrezza Nascimento Schmeikal
 Matr. Sisp 1377389

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de embargos de declaração interpostos por REFRIGERANTES BRASÍLIA LTDA.

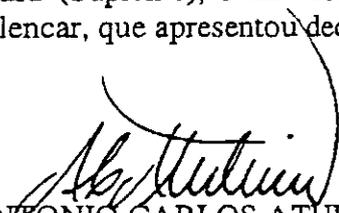
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em acolher parcialmente os embargos de declaração para retificar a ementa do Acórdão nº 202-14.512, a fim de explicitar o julgamento da decadência, cujo texto passa a ser acrescido do seguinte: *“DECADÊNCIA. Lançamento de ofício. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento substitutivo previsto no art. 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, do CTN.”* Vencidos os Conselheiros

Processo n.º 10166.019622/99-86
Acórdão n.º 202-17.401

| |
|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 23 1 11 2006 Andreza Nascimento Schmitz Mat. Supl. 1377331 |
|--|

Fls. 2

Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente), Maria Teresa Martinez López e Gustavo Kelly Alencar, que apresentou declaração de voto.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente e Relator *ad hoc**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer.

* Tendo em vista o falecimento do Conselheiro Raimar da Silva Aguiar, relator original deste processo, por meio do despacho de fl. 902 a Presidente do Segundo Conselho de Contribuintes designou *ad hoc* o Presidente da Segunda Câmara, com base na competência prevista no art. 37, VI, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Processo n.º 10166.019622/99-86
Acórdão n.º 202-17.401

| |
|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL |
| Brasília, 23 1 11, 2006 |
| <i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. SIAPE 1377389 |

| |
|--------|
| Fls. 3 |
|--------|

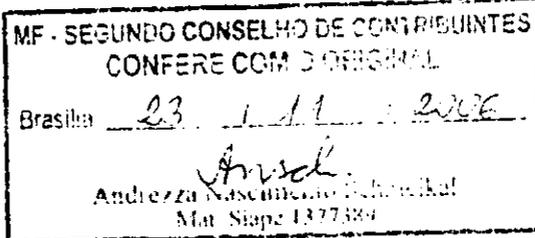
Relatório

Regularmente notificada do Acórdão nº 202-14.512 em 17/09/2003, a contribuinte interpôs embargos de declaração em 22/09/2003, alegando a existência de omissão e de erro material no acórdão embargado.

Segundo a embargante, o erro material consistiria no fato de não ter constado na ementa nenhuma referência quanto à questão da decadência parcial, matéria que fora analisada no voto condutor do Acórdão recorrido. Por seu turno, a omissão residiria no fato de o Relator não ter apreciado as questões relativas ao art. 98 do RIPI/82 e ao pedido de diligência.

O Relator originário deste processo opinou pela admissão dos embargos.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator *ad hoc*

Tendo em vista o despacho de fl. 902, passo a analisar os embargos de declaração ao Acórdão nº 202-14.512.

Alegou a embargante a existência de erro material no Acórdão nº 202-14.512, em face de não ter constado na ementa menção quanto ao reconhecimento parcial da decadência por parte da Câmara.

Realmente, enquanto no voto condutor do Acórdão recorrido (fl. 640) foi consignado que não ocorreu a decadência porque o prazo deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN, pelo fato de não ter restado configurado o lançamento por homologação, a ementa do julgado foi omissa quanto a esta questão.

Entretanto, cabe esclarecer que, ao contrário do alegado pela embargante, não houve no acórdão embargado reconhecimento parcial da decadência, mas sim reconhecimento de que não houve a decadência em relação a nenhum período de apuração.

Portanto, tem razão em parte a recorrente, pois houve lapso manifesto do Relator passível de ser sanado nos termos do art. 28 do Regimento Interno, devendo, contudo, constar na ementa que não ocorreu a decadência no caso concreto, tal como foi decidido pela Câmara.

Relativamente às omissões quanto às preliminares relativas ao art. 98 do RIPI/82 e ao pedido de diligência, verifica-se que o Relator praticamente ratificou o que foi decidido em primeira instância ao consignar nas fls. 680/681 que:

"(...) Com relação à arguição de nulidade por conta da interpretação do dispositivo legal citado e por suposta negligência das autoridades atuante e julgadora:

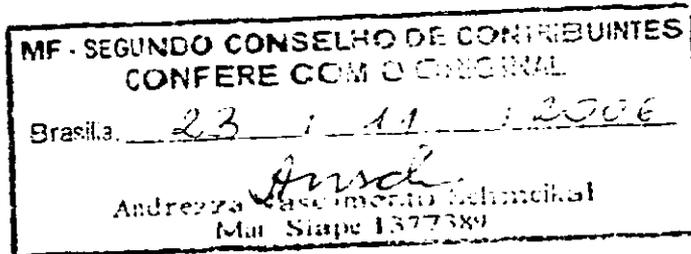
Verifique-se, de antemão, não estar comprovado nos autos que tenha havido negligência funcional das autoridades envolvidas no presente processo, o que, de pronto, nos leva a desprezar tal argumentação.

No tocante à interpretação do referido dispositivo, artigo 98 do RIPI/82, vejamos o que dispõe o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, norteador do Processo Administrativo Fiscal, verbis:

'Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.'

Sendo assim, é patente que o direito à livre convicção do julgador não pode ser argüido como preliminar de nulidade, estando ao seu alvitre entender e interpretar os dispositivos legais de acordo com os livres ditames de sua consciência. (...)".

Além disso, o Relator, ao apreciar as provas apresentadas pela defesa, consignou à fl. 633 que o estabelecimento não mantinha escrituração em conformidade com as normas legais e regulamentares, pois não escriturava o livro Registro de Entradas, nem o livro de Registro da Produção e do Estoque e tampouco mantinha controle equivalente a este livro. Além disso, o Relator constatou que os livros apresentados não possuíam termos de abertura e



encerramento, não estando assinados por ninguém e nem autenticados por nenhuma autoridade fazendária.

Quanto aos critérios alternativos ao livro modelo 3, o Relator consignou nas fls. 637/638 que as fichas apresentadas pela defesa não continham os mesmos elementos do livro modelo 3; não estavam autenticadas pelo Fisco Estadual e que ao longo de mais de um ano de auditoria a recorrente não demonstrou a eficiência de seu sistema alternativo.

Mais adiante, na parte final da fl. 639, o Relator apreciou os demais documentos apresentados pela defesa, tendo consignado que:

"(...) verificamos que os demais elementos trazidos à colação pela recorrente, além dos que já foram analisados, são apenas amostras de notas fiscais, não trazendo, o que poderia, também, outros elementos contábeis ou fiscais que comprovassem os ingressos das mercadorias e o direito aos créditos, tais como extratos dos Livros Razão ou Diário, com lançamentos das contas 'Mercadoria' e 'Caixa', por exemplo. Sequer apresenta a este colegiado, a recorrente, o Livro de Registro de Entradas ou o Livro de Registro de Apuração do ICMS, documentação fiscal elementar para qualquer empresa, ou quaisquer planilhas demonstrativas dos valores que alega, fazendo apenas observações vagas sobre falhas no procedimento fiscal, que não comprova. Somente como exemplo, veja-se a alegação de que o Fisco deveria ter feito um levantamento por espécie. Tal alegação demonstra o total desconhecimento de causa da recorrente, pois consta, das fls. 65/328, 'o Levantamento Quantitativo por Espécie de Produtos', de cujo teor a contribuinte tomou ciência, à fl. 328, por seu representante legal (conforme fl. 496), e de cujo teor, por ocasião da impugnação e do recurso apresentados, se esqueceu.

Assim também não se dá o disposto no artigo 98 do RIPI/82, que determina que se considere como escriturados os créditos a que, comprovadamente, o contribuinte tiver direito.(...)"

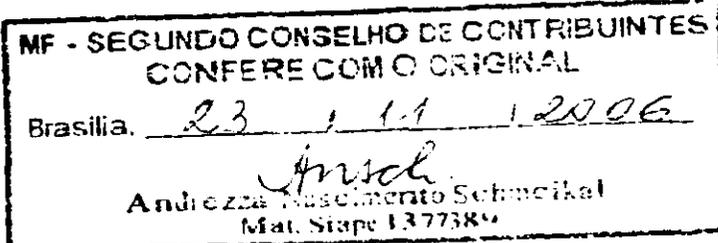
Desse modo, percebe-se que não existiram as omissões apontadas pela embargante, pois o Relator expressamente constatou que os elementos da escrituração fiscal e contábil da recorrente não permitem a apuração e o aproveitamento de créditos de IPI nos termos do art. 98 do RIPI/82.

~~Ora, se a contabilidade da recorrente não permitia o aproveitamento dos créditos referidos no art. 98, obviamente que está implícito neste juízo a inutilidade da diligência pleiteada pela recorrente.~~

Com base neste silogismo o Relator lançou a seguinte conclusão à fl. 640:

"Em virtude de não constar dos autos provas suficientes de que a atuada realmente detinha créditos apurados como indevidos pela Fiscalização, inclusive não aduzindo ao processo, a mesma, como prova, nenhum elemento fisco-contábil, sequer livros fiscais elementares, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso".

Por outro lado, é pacífico entendimento segundo o qual o julgador não é obrigado a rebater ponto a ponto as teses da defesa, bastando fundamentar o acolhimento ou a rejeição do pedido com base em um fundamento, conforme já decidiu o STJ:



SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 02/02/2006 Data da
Publicação/Fonte DJ 20.02.2006 p. 261

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CSSL. COMPENSAÇÃO DE
RESULTADOS NEGATIVOS ANTERIORES A 1992 -
IMPOSSIBILIDADE - LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA
90/92.

1. Ao Juiz cabe apreciar a lide de acordo com o seu livre
convencimento, não estando obrigado a analisar todos os pontos
suscitados pelas partes nem a rebater, um a um, todos os argumentos
levantados nas razões ou nas contra-razões de recurso. Ausência de
violação ao art. 535 do Código de Processo Civil.

2. 'No STJ é firme o posicionamento no sentido de que não é possível
ao contribuinte proceder à compensação de prejuízos anteriores ao
exercício de 1992, inexistindo qualquer ilegalidade nas IN's 198/88 e
90/92 - SRF' (REsp 605.593/DF, Rel. Eliana Calmon, DJU 02.05.05).
Súmula 83/STJ.

3. Recurso especial improvido.

REsp 677585/RS; RECURSO ESPECIAL 2004/0126889-8 Relator(a)
Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA
Data do Julgamento 06/12/2005 Data da Publicação/Fonte DJ
13.02.2006 p. 679

RECURSO ESPECIAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TUTELA
ANTECIPADA. TRANSPORTADORAS DE VEÍCULOS. 'CEGONHEI-
ROS'. INDÍCIOS DE ABUSO DE PODER ECONÔMICO E FOR-
MAÇÃO DE CARTÊIS.

1. A violação do art. 535 do CPC ocorre quando há omissão,
obscuridade ou contrariedade no acórdão recorrido. Inocorre o
referido vício in procedendo posto não estar o juiz obrigado a tecer
comentários exaustivos sobre todos os pontos alegados pela parte, mas
antes, a analisar as questões relevantes para o deslinde da
controvérsia. (...)"

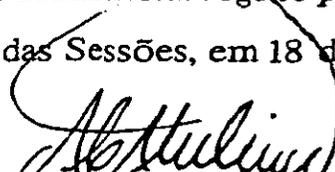
Desse modo, considerando que a rejeição do pleito com base na
imprestabilidade dos documentos contábeis é prejudicial à análise do direito do contribuinte
aos créditos previstos no art. 98 do RPI/82, não há que se cogitar das omissões apontadas pela
contribuinte.

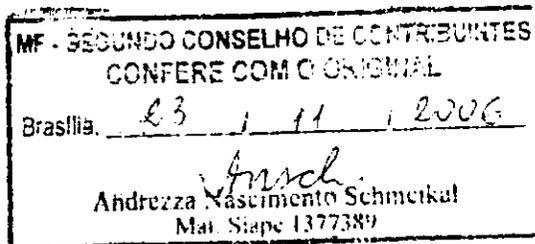
Em face do exposto, voto no sentido de acolher em parte os embargos de
declaração apenas para retificar a ementa do Acórdão n.º 202-14.512, a fim de que seja
explicitada a decisão acerca da decadência nos seguintes termos:

"DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o
lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, e o
prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN."

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.


ANTÔNIO CARLOS ATULIM



DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Ainda que tenha participado do julgamento do recurso voluntário à época, não tive oportunidade de analisar a fundo os elementos constantes dos autos, o que ora faço, tendo a tecer as referidas considerações. Vejamos.

Foi a contribuinte autuada por força de glosa de créditos relativos à devolução de produtos não vendidos - os bens produzidos saíam do estabelecimento para venda ambulante e, na inoportunidade da referida operação, retornavam ao estabelecimento, gerando os créditos que mais tarde viriam a ser glosados.

Ao compulsar os autos e a documentação que suporta as operações realizadas pela contribuinte verifiquei que aquilo que este chamou de "sistema alternativo" e a Autoridade denominou de "papelucho" são fichas de controle que contém a descrição da operação de saída e de retorno realizada. Assim, o cerne da questão é a verificação deste sistema, se é apto ou não para o fim que pretende.

Os fatos são os seguintes:

- as operações de saída e entrada são acobertadas por notas fiscais para todo o período auditado;

- as fichas de controle alternativo se referem às operações e contém a exata descrição das notas fiscais de entrada, que são emitidas pelo próprio estabelecimento por uma razão muito simples: não se trata de devolução de vendas, mas sim, de retorno de mercadorias não vendidas;

- dos requisitos legais para sua validade - apresentar os mesmos requisitos do livro de Controle de Produção e Estoque e estarem numeradas de 1 a 999.999, em que pese nas mesmas não constar numeração nem compilar todos os requisitos do referido livro, há na mesma dados suficientes para se apurar as operações ali mencionadas, ainda mais quando inexistem nos autos notícias sobre divergência quanto a valores e competências; tal fato é reforçado pois o livro modelo 3 foi escriturado extemporaneamente com base nas mesmas;

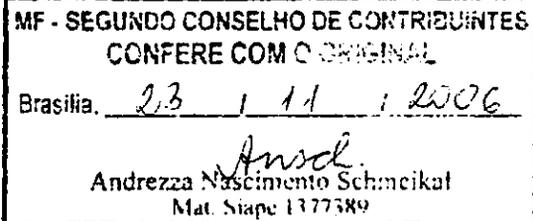
- as notas fiscais de entrada, devidamente analisadas pela Fiscalização relativa à Cofins dos períodos de 1993 a 1995, foram consideradas como idôneas para o fim pretendido, exprimindo verdadeiras operações de retorno, conforme expressamente afirmado à fl. 875:

"Constatamos, por amostragem, pela apresentação das notas fiscais, a correção da operação de retorno das mercadorias".

- as notas fiscais de entrada são mencionadas ora como idôneas para efeitos do IPI, ora como inidôneas, como vemos em trechos da Decisão da DRJ:

"Na realidade, esse papelucho apresentado como se fora sistema alternativo de controle, assemelha-se mais a uma cópia eletrônica da nota fiscal, do que ao livro modelo 3. Eis, pois, a razão de não ter qualquer utilidade prática no controle da produção e do estoque do estabelecimento" (fl. 532)

"Assim, como não se está contestando o lançamento efetuado pela contribuinte em suas notas fiscais, mas, não-somente, exigindo-lhe a diferença do imposto recolhido a menor, em decorrência do



aproveitamento ilícito desses créditos, não merecem prosperar as alegações da defesa no tocante à aplicação do artigo 150 do Código Tributário Nacional” (fl. 535)

“Assim, também em relação a estas Notas, a escrituração em desacordo com as exigências legais as torna inidôneas, fazendo prova apenas em favor do Fisco.” (fls. não numerada situada entre as fls. 543 e 544)

Posto isto, temos que a auditoria de produção realizada junto à contribuinte verificou o seguinte:

- a inexistência de escrituração ou escrituração incompleta de alguns dos livros fiscais, constatando que o controle das operações realizadas era feito através do chamado “sistema alternativo”;

- à vista de tais fatos lançou o IPI devido pelas saídas, por entender inexistentes as operações de retorno que ensejariam o nascimento dos créditos; e

- em nenhum momento questionou o valor das operações, não apurou irregularidade nos estoques, nem omissão de receita (entrada sem nota ou saída sem nota), considerando idôneas as notas fiscais de entrada e saída, tanto que usa o valor nas mesmas constantes para apurar o IPI devido (pela glosa de créditos indevidamente utilizados pela falta de cumprimento das obrigações acessórias).

Em sua impugnação a contribuinte informa que seu sistema alternativo é perfeitamente hábil para contabilizar as operações sujeitas ao IPI, e prova disso é a escrituração dos livros que realizou após o início da ação fiscal (o que ensejou sua não consideração - falaremos disso depois).

Aqui vale um adendo. Quando se trata do descumprimento de obrigações acessórias, sempre entendi pela aplicação do princípio da instrumentalidade, segundo o qual a forma se destina a alcançar um fim, razão pela qual a lei a regula expressamente em muitos casos. Mas, não obstante expressa e violada esta forma, a finalidade almejada pela lei pode ter sido alcançada. Para a lei isso é o bastante, não havendo razão para anular-se o ato.

Assim, em casos de descumprimento das obrigações formais relativas ao IPI, como por exemplo na aquisição de produtos com documentação inidônea, sempre entendi pela manutenção dos créditos se e cancelamento de eventual lançamento quando constatadas a entrada do produto e o pagamento do preço. No caso tratado, penso ocorrer situação similar.

Passo ao voto.

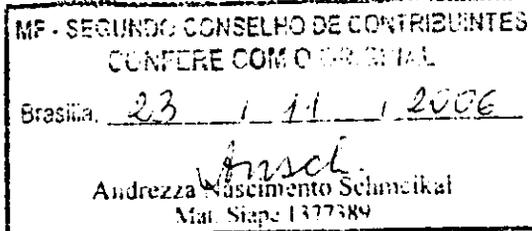
DA DECADÊNCIA

Assiste razão à contribuinte quanto à questão da decadência, pois aplica-se o artigo 150 do CTN à hipótese, devendo ser cancelado o lançamento para os períodos anteriores a 15/10/94.

DO AUTO DE INFRAÇÃO

É muito interessante o contraste entre a simplicidade do auto de infração e a robusta fundamentação da Decisão da DRJ, que acresce fatos, supre omissões, cria mais presunções e tenta de qualquer forma chancelar o lançamento, de forma absolutamente parcial.

O auto de infração, em sua singela descrição dos fatos - um simples parágrafo -, limita-se a reportar a imprestabilidade do sistema alternativo utilizado pela contribuinte, nada falando sobre os estoques, sobre as aquisições de insumos, sobre eventual idoneidade ou



inidoneidade das notas fiscais de entrada, nem sobre quaisquer outros elementos que obrigatoriamente deveria falar.

Pois bem. Não se questiona a possibilidade de se lançar as glosas como foi feito, mas entendemos que o ônus da prova no caso é do Fisco. Entendemos ser necessário justificar a inexistência das operações de retorno de forma robusta, e a maneira de fazê-lo é através da análise dos elementos da produção. Entretanto, nenhuma outra informação há nos autos que justifique a glosa, senão a já mencionada imprestabilidade.

Ora, sequer a fundamentação legal correta foi utilizada, pois esta só veio à lume quando da Decisão da DRJ. A autuação não adentrou em valores, inidoneidade de notas fiscais, ausência de livros e/ou irregularidade em sua escrituração, nada disso, ainda que a interessada tenha escriturado a destempo seu livro modelo 3, visando regularizar sua situação.

Vejamos, inicialmente, os fundamentos legais da autuação, que são os arts. 107, II, c/c o art. 100, VIII; 84; 86, II; 87, I; 88; 112, IV; e 59, todos do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Eis cada um deles, transcritos e devidamente comentados, pois entendemos deficitária a fundamentação legal utilizada:

"Art. 107 - O imposto será recolhido:

(...)

II - nos prazos constantes da legislação do imposto, para os produtos saídos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;"

Este é o fundamento legal que determina o prazo de recolhimento do tributo.

"Art. 100 - Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

(...)

VIII - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada;"

Este artigo não se aplica ao caso, pois o caso aqui é referente ao retorno de produtos que originariamente saíram do estabelecimento para a entrega a consumo, mas, como a referida operação não ocorreu, os mesmo retornaram ao estoque do estabelecimento para serem objeto de nova saída tributada.

Esta segunda saída tributada poderia ter sido questionada pela Fiscalização na auditoria, mas não foi, pelos motivos já elencados. Assim, não há que se estornar o crédito com base neste dispositivo, por manifestamente inaplicável.

Além disso, o crédito estornado foi da operação de retorno e não dos insumos quando adquiridos, como explicitado no auto de infração e ratificado na Decisão da DRJ:

"(...) por ter se utilizado indevidamente de créditos relativos a alegados retornos de produtos de sua fabricação, cujos ingressos deixaram de ser comprovados cabalmente, (...)". (fl. 02)

"Todavia, quando a autuação decorre da glosa de créditos utilizados indevidamente, não há como presumir-se a escrituração ficta desses"

Brasília, 23 ; 11 ; 2006

Andreza Nascimento Schmeikal
Mat. SIAPE 1377389

Fis. 10

créditos, até porque, a glosa decorre, justamente, do fato de a empresa atuada não fazer jus a tais créditos.” (fl. 529)

“Destá forma, não erraram os autuarites ao glosarem os créditos referentes aos retornos não comprovados pela reclamante.” (fls. 533/534)

“Art. 84 - É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial.”

Este artigo é o que dá o direito ao crédito.

“Art. 86 - O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

(...)

a) arquivamento, em pasta especial, das Notas Fiscais recebidas com menção do fato nas vias das Notas originárias conservadas no respectivo talonário ou sanfona, ou no livro copiador, conforme o caso;

b) lançamento nos livros Registro de Entradas e Registro de controle de Produção e do Estoque das notas Fiscais recebidas, na ordem cronológica de entrada dos produtos no estabelecimento;

c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento da devolução, mediante crédito do respectivo valor, restituição do preço ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.”

Os parágrafos deste artigo não são mencionados na autuação, talvez porque os mesmos comprovem a efetiva inaplicabilidade do artigo à hipótese.

“§ 1º Quando a devolução for feita por pessoa física ou jurídica não obrigada à emissão de Nota fiscal, acompanhará o produto carta ou memorando do comprador, em que serão declarados os motivos da devolução, competindo ao vendedor a emissão de Nota fiscal de Entrada, com a indicação do número, data da emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto relativo às quantidades devolvidas.

§ 2º Na hipótese do parágrafo precedente, assumindo o vendedor o encargo de retirar ou transportar o produto devolvido, servirá a nota fiscal de entrada para acompanhá-lo no trânsito para o seu estabelecimento.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto;”.

Como já dito, este artigo também não se aplica, pois não se trata de devolução de vendas ou retorno de vendas, mas sim de recolhimento do tributo quando da saída do produto para a venda a varejo e, como tal venda não ocorreu, o mesmo retorna ao estabelecimento. Por esta mesma razão a nota fiscal de entrada e o manifesto de cargas são os instrumentos documentadores das operações de retorno.

Em síntese, o artigo não se aplica, pois não houve devolução de vendas, mas simplesmente retorno de bens não vendidos. O auto de infração menciona um inciso II (sic)

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 11 / 2006
Andrezza Nascimento Schmeikal
Mat. Supl. 1377389

que na verdade seria alínea "b", mas a alínea "c" do artigo comprova que o mesmo se aplica a situação diversa daquela aqui discutida.

Além disso, o artigo, ainda que fosse aplicável, foi cumprido na parte relativa à possibilidade de utilização de créditos, pois se admite controle alternativo, não sendo exigível única e simplesmente os livros, pois (i) foram emitidas notas fiscais de entrada e (ii) a documentação relativa aos créditos foi anexada antes da lavratura do auto de infração. Os parágrafos do referido artigo, omitidos nos autos de infração, permitiriam a conduta da contribuinte, inclusive o parágrafo segundo se encaixa perfeitamente para demonstrar a utilidade das notas fiscais de entrada.

"Art. 87 - Se a devolução do produto for feita a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, que o tenha industrializado ou importado, e que não opere exclusivamente a varejo, o que o receber poderá creditar-se pelo imposto, desde que atenda às seguintes exigências:

I - anote o fato nos Livros de Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque;".

Também não se aplica, pois o retomo não foi realizado para outro estabelecimento da mesma contribuinte, mas sim ao próprio estabelecimento do qual se deu a saída.

"Art. 88 - Na hipótese de retorno de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros de Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque."

Admite-se o controle alternativo, como inclusive afirma a DRJ.

"Art. 112 - A importância a recolher será:

(...)

IV - nos demais casos, a resultante do cálculo do imposto relativo ao período de apuração a que se referir o recolhimento, deduzidos os créditos do mesmo período."

Este artigo versa sobre a sistemática de apuração do imposto devido.

"Art. 59 - Se o sujeito passivo não tomar a iniciativa do lançamento ou a tomar nas condições do artigo 57, o imposto será lançado pela autoridade administrativa. O documento hábil, para a sua realização, será o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme a falta se verifique, respectivamente, no serviço interno ou no serviço externo da repartição."

Este artigo, de índole procedimental, refere-se à forma de se efetuar o lançamento.

Pelo exposto, verifica-se que, dos artigos relativos à glosa de créditos pelo descumprimento de obrigações acessórias, a saber, os artigos 100, 87 e 88; os artigos 100 e 87 não se aplicam. Daí, surge a pergunta: **qual o dispositivo legal afrontado?**

Conforme afirmam Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez López em sua obra "Processo Administrativo Fiscal Comentado", às fls. 142 e 143, ao comentarem o artigo 10, IV, do Decreto nº 70.235/72:

"Estabelece o dispositivo legal que o auto de infração conterá, obrigatoriamente, a disposição legal infringida e a penalidade legal."

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília 23 / 11 / 2006

insol.

Assessoria Normativa e Controlar
Min. Saúde 1377/06

aplicável. O auto de infração tem sempre e necessariamente como pressuposto a prática de um ilícito, a norma a ser concretizada por meio do auto de infração é sempre aquela que pressupõe o descumprimento de um dever jurídico, cominado com sanção. Assim, diante dos elementos apresentados no curso da ação fiscal, o auditor fiscal, verificando a prova da existência de infração, enquadra o fato imponível na descrição abstrata da norma (tipo tributário)."

Logo, é claro o equívoco do auto de infração, ensejando sua nulidade, preliminarmente, por absoluta falta de indicação precisa do dispositivo legal violado e que enseja a glosa dos créditos, e, no mérito, pela inconclusiva auditoria, que se ateve a um único parâmetro, sem se preocupar com outros, que ali estavam para ser analisados.

Mas, quanto ao mérito, falaremos a seguir.

DA DECISÃO DA DRJ

Tendo em vista a manifesta precariedade do auto de infração, a DRJ procurou sanar os vícios ali existentes, realizando nova verificação dos fatos, mencionando outros e inovando quanto à fundamentação legal que serviria para manter a infração e que serviu para justificar a imprestabilidade dos então chamados "papelucho", acusando a contribuinte e desconsiderando de forma pouco ortodoxa seus controles.

Inicia a decisão comparando a conduta da contribuinte a dos sonegadores de tributos, ao tomar como paradigma para caracterizar a operação realizada pela mesma situações de omissão fraudulenta de receita - omissões que inexistem, como se depreende do lançamento de Cofins verificado à fl. 875 dos autos.

Prossegue informando que os artigos 265 e 281 do RIPI/82 estabelecem as obrigações acessórias que foram descumpridas pela contribuinte, dispositivos que não foram mencionados na autuação.

Ora, se é por força da desconsideração do sistema alternativo de controle que os créditos foram glosados e o auto de infração foi lavrado, é imprescindível que se afirme a razão de tal desconsideração, e isto só foi feito na Decisão da DRJ, cerceando o direito de defesa da contribuinte, pois, ao impugnar o lançamento, o mesmo só pode presumir a infração, não podendo se defender a contento, como comprovam o teor de seu recurso voluntário, a diligência determinada pelo Conselho de Contribuintes, e até mesmo a vasta documentação juntada posteriormente.

A DRJ prossegue pela presunção de que "*tampouco consta do sistema adotado pela reclamante informação sobre incorporação dos produtos retornados ao estoque da empresa*". Ora, como a DRJ chegou a esta conclusão? A não ser que tenha sido realizada outra auditoria de produção da qual não temos notícia, pois a singela fundamentação da autuação nada fala a este respeito, limitando-se a informar que a contribuinte não mantém completamente escriturado o livro Modelo 3.

Prossegue afirmando que o papelucho é mera cópia da nota fiscal de entrada. Ora, não vejo como poderia ser diferente, pois a nota fiscal é o comprovante da operação. Inclusive pela fundamentação legal apontada na autuação, esta nota é a forma de controle para as mercadorias que retornam ao estabelecimento, como se vê no artigo 86 e § 2º do RIPI/82.

Durante toda a sua exposição a DRJ se atém ao artigo 281 do RIPI/82, até então não mencionado. Outrossim, vejamos outro ponto de grande relevância.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 11 / 2000
Andreza Nascimento Schmeikal
Mat. Suple 1377309

Aponta a DRJ outra infração supostamente cometida pela contribuinte, que é a escrituração a destempo do livro de Registro de Controle de Produção e Estoque relativo ao período auditado, que violaria o art. 282 do RPI/82.

Ainda, visivelmente se excede ao afirmar que, *"além disso, a escrituração extemporânea desses livros, iniciada no decorrer da Fiscalização, permite ao estabelecimento 'ajustar' sua escrita de modo a 'maquiar' o resultado da auditoria fiscal, dificultando, sobremaneira, o trabalho do Fisco. Assim, dar validade a essa irregular escrituração da reclamante, é permitir que ela seja beneficiada com a própria torpeza."* (fl. 533).

Tal afirmação é descabida, pois, a uma, a contribuinte informou à Fiscalização que estaria escriturando o referido livro; a duas, o mesmo foi escriturado com os dados constantes das notas fiscais de entrada e de saída regularmente emitidas pela contribuinte - e que foram utilizadas pela Fiscalização para apurar o IPI devido. Além disso, não houve discrepância de valores, mas simplesmente a glosa geral. Caso houvesse tal discrepância, e caso o livro pudesse ser ou tivesse sido "maquiado", a Fiscalização mencionaria tal fato. Mas, o principal elemento que desmascararia tamanha conduta torpe seria o estoque, que não foi considerado pela Fiscalização à luz de simples suposições, criadas pela alegada imprestabilidade do sistema alternativo.

Logo, vê-se que a DRJ procurou corrigir a fundamentação do auto de infração, adequando a fundamentação legal à hipótese fática verificada. Note-se que não se trata de simples erro material, mas sim de fundamentação legal equivocada, o que não se admite. Há jurisprudência neste sentido:

"LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. REQUISITOS ESSENCIAIS. Não contendo a descrição dos fatos, a capitulação legal e o demonstrativo dos valores adotados, o lançamento suplementar decorrente de revisão de declaração de rendimentos é nulo, já que a insuficiência de informações cerceia a ampla defesa do contribuinte. A juntada dos esclarecimentos e valores por ocasião do julgamento de primeiro grau, feita após decorridos oito anos do fato gerador, não é oportuna nem pode representar inovação eficaz. Lançamento declarado nulo."

O correto seria a lavratura de auto de infração suplementar com a fundamentação correta e completa, e não da forma que foi feita, inovando de forma notável.

Por tal, vejo como absolutamente nula a autuação, devendo ser cancelada para ~~que outro lançamento seja realizado, observado o prazo decadencial, por óbvio.~~

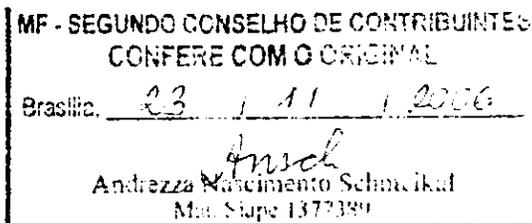
Mas não é só.

DOS ESTOQUES

A questão me parece muito simples de ser resolvida, quando encarada de forma imparcial. A solução está no estoque, senão vejamos.

Não há em momento algum menção à aquisição de insumos sem nota, venda sem nota, omissão de receita ou similar - inclusive pela Fiscalização da Cofins já noticiada aqui. Assim, poderia a Fiscalização ter apurado o total de insumos adquiridos, somá-lo ao estoque inicial, deduzir o percentual de perdas e quebras, deduzir a produção final, e o resultado atingido seria o estoque final.

A partir daí incluir nesta equação as operações glosadas e apurar se as mesmas ocorreram, o que seria absurdamente simples -, bastaria verificar se o estoque final da



recorrente é igual soma do estoque inicial com os insumos adquiridos, deduzido da produção efetiva, das perdas e quebras e somado às operações de devolução.

Caso houvesse a posterior saída dos produtos antes retornados, a lógica seria a mesma, pois o estoque final seria modificado, mas sempre em consonância com o estoque inicial.

Eis as equações:

"Sem as operações glosadas"

$(\text{insumos adquiridos} + \text{estoque inicial}) - \text{Produção} - (\text{quebras} + \text{perdas}) = \text{Estoque final}$

"Com as operações glosadas"

$(\text{insumos adquiridos} + \text{estoque inicial}) - \text{Produção} - (\text{quebras} + \text{perdas}) + \text{Operações de retorno} = \text{Estoque final}$

Apurado o estoque final, teríamos duas possibilidades:

1 - caso o estoque final fosse igual nas duas equações, por óbvio inoocorreram as operações de retorno ou houve saída tributada posteriormente ao retorno (o que não é objeto de questionamento, ainda que seja relevante); e

2 - caso o estoque final fosse diferente, das duas uma: ou as operações de retorno efetivamente ocorreram, ou há a realização de operações sem nota, o que também não se discute aqui, pois a todo momento foi ressaltada a idoneidade das Notas fiscais emitidas.

Outrossim, o estoque sequer foi objeto de análise, pois a Fiscalização, à luz das operações de retorno, esqueceu-se do restante da auditoria e limitou-se a analisar as fichas de controle. Tal omissão, no entanto, parece-me inescusável, tanto que a DRJ inova ao decidir, mencionando argumentos e fundamentos legais que deveriam estar contidos no auto de infração. A DRJ efetivamente acrescenta fatos e mais presunções e tenta corrigir as irregularidades e omissões do auto de infração.

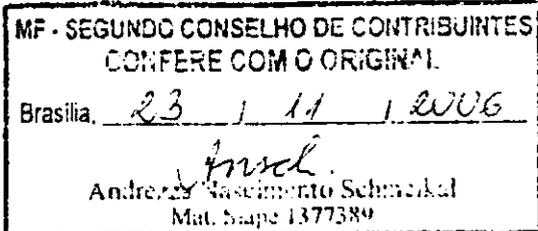
Inclusive a Decisão da DRJ afirma, à fl. 532, que "*Tampouco consta do sistema adotado pela reclamante informação sobre incorporação dos produtos retornados ao estoque da empresa*". Tal afirmativa, ainda que tenha sido utilizada para refutar as alegações do contribuinte, simplesmente atesta a superficialidade da auditoria realizada, que sequer apurou os estoques.

E que não se diga pela impossibilidade de apuração dos mesmos, pois se inexistem discrepâncias de valores devidos a título do imposto e pela Fiscalização da Cofins (fls. 867/879), tampouco há controvérsias acerca das receitas/faturamento, por óbvio inexistem irregularidades além do desacordo formal do sistema alternativo.

DAS OMISSÕES DA AUDITORIA

Em que pese a suposta irregularidade formal da referidas fichas, verifico que as mesmas são reflexo idêntico das operações glosadas, que em sua integralidade estão relacionadas com as notas fiscais emitidas quando da entrada dos bens não vendidos. Assim constatou a Fiscalização da Cofins, como expressamente salientado à fl. 875 dos autos.

A referida Fiscalização da Cofins aceitou como "outras entradas", não sujeitas ao tributo, as operações de retorno, isso após verificar as prefaladas fichas e as notas fiscais de entrada.



Relativamente à falta de numeração das fichas, necessária para se elencar as operações de forma cronológica e lógica, por período e competências, tal fato, entendo, não gerou prejuízo para a Fiscalização, pois, como se vê dos autos, nunca houve questionamento quanto a valores, mas sim quanto às operações como um todo. Em síntese, pela inidoneidade do sistema alternativo foi o valor do tributo devido apurado com base nas notas fiscais.

Assim, por entender aplicável o princípio *pas de nullite sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), entendo que tal fato não deva nortear eventual desconsideração das mesmas.

E não é só. Reitero que a Fiscalização deveria ter ido mais a fundo na produção da recorrente, pois, a meu sentir, a glosa deveria ser robustecida por outros fundamentos. Ora, o que verifico aqui é a mera presunção *hominis*, inadmitida no direito tributário, uma verdadeira construção presuntiva de irregularidade, que não se presta para constituir a obrigação tributária, ainda mais quando havia, à época dos fatos, elementos de sobra para robustecer as alegações do Fisco. Outrossim, preferiram os autuantes se ater tão-somente aos prefalados "papeluchos".

A Fiscalização deveria demonstrar através de discrepâncias de estoque que nunca houve as referidas operações de retorno, e não faltam argumentos para tanto:

a) onde está a apuração dos estoques inicial e final? Será que, de fato, inexistem elementos para a sua apuração? Por que tal fato não é mencionado na autuação?

b) Supondo que as operações de retorno ocorreram, houve operações de saída posteriores, devidamente tributadas? Se as mesmas não ocorreram, por que tal fato não foi mencionado pela autuação?

c) Supondo a existência de diferenças de estoque, é possível apurar se houve saídas posteriores, devidamente tributadas, das mercadorias ditas retornadas? Em caso negativo, qual o montante do estoque da empresa, que deve ser fabuloso, pois se ela nunca vende nada, deve ter galpões gigantescos. Tal fato deveria constar da autuação.

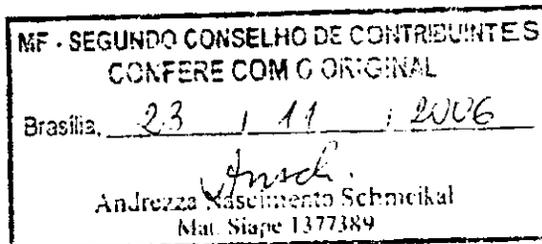
DA DILIGÊNCIA

A diligência realizada também não contribuiu para o deslinde da questão, pois a mesma se resume a uma declaração unilateral e equivocada da Fiscalização, senão vejamos.

Eis o trecho do voto do Ilmo. Conselheiro Luiz Roberto Domingo, que requereu sua realização (fl. 604):

"Tendo em vista os Livros Registro de Controle de Produção e do Estoque modelo 3 da empresa (...) voto no sentido de converter este julgamento em diligência à repartição de origem para que, afora as razões ligadas à sua escrituração extemporânea, circunstancie os motivos pelos quais a considera insuficiente para comprovar o retorno das mercadorias que deram causa à presente exigência, levando em consideração, inclusive, o art. 281 do Regulamento(...)".

Após transcrever o relatório da autuação e o artigo 281 do RIPI, o Ilmo. Fiscal afirma que "As fichas apresentadas, as fls. 586 a 597, pela empresa como substitutas do livro modelo 3, não atende aos requisitos legais. Qual seja: impressa com os mesmos elementos do livro substituído, numeração em seqüência, prévia e unitariamente autenticadas pelo fisco estadual e ainda ser visada pela repartição do fisco estadual ou pela Junta comercial. (...)".



Até aí nenhuma novidade, pois trata-se de repetição do que a DRJ afirmara; outrossim, a diligência se refere ao livro Modelo 3 extemporaneamente escriturado, sobre o que a diligência afirma que:

“Da análise minuciosa do citado livro podemos constatar que o contribuinte não obedeceu o disposto no artigo 88 do RIPI/82, ou seja, deixou de escriturar o retorno dos produtos que ele diz ter retornado ao estabelecimento. O que torna o livro uma peça imprópria para a sua finalidade, qual seja, como bem diz o artigo 279 do RIPI/82: o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias. Portanto, uma de suas funções é apurar o estoque das mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal. Mas para isto, terá que está(sic) escriturado os fatos, em especialmente aos referentes a produção, as saídas e as entradas de produtos. As entradas aqui entendidas, como sendo o efetivo retorno dos produtos ao estabelecimento, bem como a incorporação dos mesmos ao estoque. É uma norma estabelecida por lei. Por isto esta Fiscalização ao glosar os créditos e emitir o Auto de infração, pautou-se dentro da estrita legalidade.

Pelo exposto, acreditamos ter circunstanciado os motivos pelos quais não consideramos o livro de Registro de controle da produção e do Estoque para comprovar o retorno das mercadorias ao estabelecimento.”

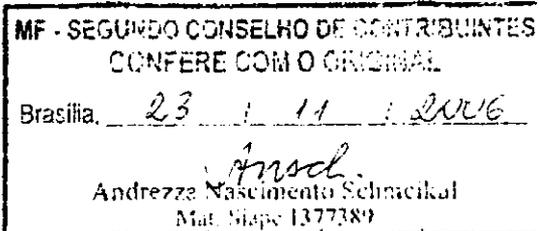
Ao começarmos a analisar o resultado da diligência, nos perguntamos se seu objeto é a ratificação dos motivos da autuação ou a análise do livro extemporaneamente escriturado, pois o ilustre auditor, já na primeira frase do penúltimo parágrafo de seu laudo, informa que o livro não contém a escrituração dos produtos entrados no estabelecimento.

Ora, isso é incontroverso, pois a própria contribuinte afirma tacitamente que os livros estavam incompletos, tanto que se dispôs a escriturar o livro, ainda que extemporaneamente. Ora, esta escrituração foi realizada justamente para demonstrar a possibilidade de se apurar a realização das citadas operações de retorno, ainda que após o início da ação fiscal. Se assim foi, então como não há nos livros o registro das referidas operações? Se a própria DRJ informa sua imprestabilidade pelo fato do mesmo poder ter sido “maquiado”, então como pode o ilustre auditor afirmar que o mesmo não contém o registro das operações de retorno? A resposta é simples: o auditor se refere à situação pré-autuação, anterior ao registro dos retornos no livro, razão pela qual entendemos que a diligência não foi cumprida a contento.

Mas não é só. O ilustre auditor prossegue descrevendo minuciosamente a utilidade do livro Modelo 3, elencando suas formalidades legais. Outrossim, em nenhum momento afirma se o livro extemporaneamente escriturado serve ou não para o fim pretendido, e o final do penúltimo parágrafo de seu laudo comprova isto, ao informar alguns requisitos dos livros Modelo 3:

“As entradas assim entendidas, como sendo o efetivo retorno dos produtos ao estabelecimento, bem como a incorporação dos mesmos ao estoque. É uma norma estabelecida por lei. Por isto esta Fiscalização ao glosar os créditos e emitir o Auto de infração, pautou-se dentro da estrita legalidade.”

Ora, mais uma vez está o ilustre auditor ratificando o disposto na autuação e não analisando o livro Modelo 3 extemporaneamente escriturado.



Tal fato corrobora nossa impressão de que a diligência não foi realizada, pois o que está ali contido é a reiteração do que já foi colocado na autuação, não analisando livro algum, não cumprindo, a nosso sentir, o *munus* para o qual foi determinada.

Last but not least, o último parágrafo do laudo da diligência ratifica o não cumprimento da diligência:

"Pelo exposto, acreditamos ter circunstanciado os motivos pelos quais não consideramos o livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, para comprovar o retorno das mercadorias ao estabelecimento."

Resta consagrado que a diligência se limitou a ratificar o exposto na autuação, não analisando o conteúdo do referido livro após sua escrituração extemporânea, razão pela qual, entendemos, é manifestamente imprestável para o fim pretendido.

DO SISTEMA ALTERNATIVO

Não obstante a manifesta nulidade da autuação e da Decisão da DRJ, que alterou a fundamentação legal do lançamento, tenho que, no mérito, ainda merece análise o sistema alternativo utilizado pela contribuinte.

Pelo até então exposto, verifica-se que:

- inexistem discrepâncias quanto à receitas não declaradas e valores não registrados;
- apenas há a glosa de créditos do IPI;
- a auditoria realizada pela Fiscalização foi incompleta;
- o livro Modelo 3 foi escriturado extemporaneamente; e
- a diligência não foi realizada a contento.

Estou tranqüilo em meu entendimento de que, caso a auditoria de produção tivesse sido concluída, ao invés de simplesmente ter se limitado a glosar os créditos, teria apurado os estoques e assim verificaria a real situação da contribuinte, ao invés de simplesmente presumir a irregularidade dos retornos. Talvez sua situação até piorasse, não sabemos, mas o certo é que a mesma foi punida pela irregularidade formal de seu sistema alternativo, sem que no entanto fossem os fatos completamente elucidados.

Outrossim, ainda assim, visando demonstrar o que alegava, regularizou seu livro Modelo 3, única irregularidade apontada pela Fiscalização, sem que no entanto fosse o mesmo analisado até a presente data.

Assim, entendo que, caso a nulidade do lançamento não seja decretada, deva ser realizada nova diligência, a fim de, desta feita, apurar o conteúdo do livro Modelo 3, à luz dos ditos "papeluços", das notas fiscais e dos demais elementos envolvidos na questão.

Desta feita, serão apurados, esperamos, os estoques, as operações de venda após o retorno, e demais elementos suficientes para o deslinde da questão.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, entendo omissa o Acórdão recorrido, por não ter analisado os itens mencionados, e recebo os embargos com efeitos modificativos para, partindo da premissa de que questões de ordem pública podem ser argüidas a qualquer tempo:

Processo n.º 10166.019622/99-86
Acórdão n.º 202-17.401

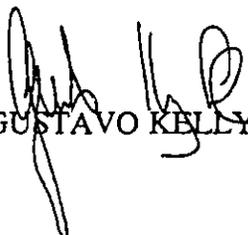
| |
|---|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL |
| Brasília <u>23</u> / <u>11</u> / <u>2006</u> |
| <i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schimidt Mat. Sijap 1377389 |

Fls. 18

- preliminarmente, cancelar o auto por nulidade do mesmo, em face da equivocada imputação legal;
- no mérito, também o cancelo, tendo em vista os argumentos expostos acima; e
- alternativamente, que seja convertido o julgamento do recurso em diligência para que o livro Modelo 3 escriturado seja novamente analisado, juntamente com os demais elementos que envolvem a questão, nos termos do voto acima exposto. Após isto, que seja concedida oportunidade para a contribuinte se manifestar sobre o resultado da diligência, retornando os autos ao Colegiado para julgamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.


GUSTAVO KELLY ALENCAR