



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.008832/2005-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001.847 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de julho de 2012
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Recorrente PLÁSTICO BEJA FLOR LTDA
Recorrida DRJ SALVADOR (BA)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2003

Ementa:

PROVAS - De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR e FRANCISCO MAURICIO RABELO de ALBUQUERQUE SILVA.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO – Relator e Presidente Substituto

EDITADO EM: 03/04/2013

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. O Presidente Substituto da Turma assina o presente acórdão em face da impossibilidade, por motivos de saúde, da Presidente Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*

Trata-se de Auto de Infração (fls. 04/28) lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI pertinente ao período compreendido entre janeiro de 2001 e dezembro de 2002.

No item 001 do Auto de Infração, o autuante informa que nos meses de novembro e dezembro de 2002 a contribuinte descumpriu os requisitos necessários à fruição da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assegurada às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a estabelecimentos industriais que se dediquem preponderantemente à elaboração de produtos alimentares, pois, intimada a apresentar as declarações prestadas pelas adquirentes de que atendem aos requisitos para a fruição do benefício, conforme previsto no art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 296, de 2003, a autuada informou à fiscalização que não as possuía.

Acrescenta, ainda, o autuante que, em pesquisa nos sistemas da Receita Federal (fls. 101/109), constatou que a maioria dos adquirentes das embalagens enquadra-se na sistemática do Simples, não podendo usufruir, portanto, do referido benefício.

O IPI indevidamente suspenso foi, então, lançado de ofício, conforme planilha às folhas 29/30, e as fotocópias das notas fiscais de saídas encontram-se às folhas 77/100.

Quanto ao item 002 do Auto de Infração, o autuante informa que durante o primeiro semestre de 2001 a contribuinte deu saída a produtos à alíquota zero, classificando-os na NCM 3923.90.00, que compreende "outros artigos p/ transporte ou embalagem", no "Ex 001" que se refere a embalagens plásticas para produtos alimentícios, até 31/03/2001, e a produtos farmacêuticos a partir de 01/04/2001.

Porém, o autuante entendeu que a referida classificação é equivocada, pois as posições específicas sempre prevalecem sobre as genéricas, e uma vez que sacos e sacolas de polietileno classificam-se na posição 3923.21.90, e bobinas plásticas na posição 3923.40.00, que são mais específicas, incabível a adoção da posição residual adotada pela contribuinte, sendo irrelevante, para determinar a classificação, a utilização dada às embalagens.

Por outro lado, a isenção para alimentos e medicamentos restringe-se a outros tipos de embalagens, tais como caixas,

sacos, garrafas e rolhas plásticas, e não aos relacionados nos grupos descritos nas posições específicas, não havendo "Ex" que abranja sacos, sacolas e bobinas.

Sendo 15% a alíquota correta, o imposto não destacado nas notas fiscais foi objeto do lançamento de ofício, conforme planilha às folhas 31/38 e fotocópias de algumas notas fiscais de saída, a título exemplificativo (fls. 110/116).

No item 003 do Auto de Infração, o autuante informa ter constatado algumas incorreções cometidas pela contribuinte em relação a seus débitos, como escriturar o IPI em valor inferior ao destacado na nota fiscal de saída; não escriturar o IPI destacado na nota fiscal; ou não escriturar o IPI em função da não escrituração da nota fiscal de saída.

Desta forma, os valores devidos foram lançados de ofício, conforme planilha às folhas 39/40, tendo sido anexadas fotocópias das notas fiscais de saída e dos livros de saída (fls. 117/163).

No item 004, foram glosados créditos básicos do IPI em face da não apresentação das respectivas notas fiscais de entrada; da escrituração de créditos em valores superiores aos constantes nos documentos de entrada; e escrituração de créditos oriundos da aquisição de bens do ativo imobilizado, procedimento não previsto no Ato infralegis do IPI.

Os valores levantados pela fiscalização e lançados de ofício estão na planilha às folhas 41/43, e as notas fiscais de entrada e livros de entradas, às folhas 164/184.

Por fim, informa o autuante que por haver saldos credores na escrita fiscal do IPI da contribuinte, ela foi recomposta para fins de cobrança do imposto, e as duas planilhas resultantes desse procedimento encontram-se às folhas 44/50.

Ao presente processo foram ainda anexados os seguintes documentos: Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 01/02); Termo de Início de Fiscalização (fls. 63/66); outro termo lavrado durante a fiscalização e esclarecimentos prestados pela contribuinte (fls. 67/76); Livro de Registro de Apuração do IPI (Fls. 187/266).

Cientificada do Auto de Infração em 27/09/2005 (fl. 04), a contribuinte, em 24/10/2005, apresenta a impugnação de folhas 269/279, sendo essas as suas alegações, em síntese:

- Quanto ao item 001 do Auto de Infração, da leitura do artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, constata-se que de fato há a determinação legal para que as empresas adquirentes declarem expressamente que atendem aos requisitos legais para a fruição do benefício, mas em momento algum a norma estabelece que na ausência dessa declaração — que é de exclusiva responsabilidade do adquirente — a empresa vendedora deverá tributar a operação, e assim exigir imposto em tais condições

significa total desrespeito ao princípio constitucional da legalidade, previsto no inciso I do art. 150, conforme doutrina e jurisprudência judicial que transcreve;

• A referida lei também não estabelece qualquer restrição quando a empresa adquirente for optante do Simples, e a absurda e ilegal ressalva está contida apenas na instrução normativa, não podendo ser aplicada visto que norma inferior jamais poderia extravar os limites impostos pela lei ordinária, relacionando, ainda, três empresas adquirentes que não são optantes do Simples;

• Quanto ao item 002, "o auditor fiscal não possui competência para classificar fiscalmente as mercadorias, visto que tal atribuição, em caso de dúvida por parte do contribuinte, é exclusiva do Coordenador do Sistema de Tributação, em sede de processo de consulta, como previsto no art. 54 do decreto 70.235/72 e conforme orientação contida no site da Receita Federal";

• Ademais, seguindo a regra geral de interpretação do sistema harmonizado previsto na Tabela de Incidência do IPI, a autuada utilizou a codificação correta, que inclusive é a mesma adotada por todos os contribuintes que produzem tais mercadorias;

• Se as mercadorias em questão eram artigos plásticos de embalagens para produtos alimentícios, obviamente deveria ter sido utilizada a classificação prevista para estes produtos, (de acordo com a sua destinação), e não as classificações genéricas para sacos e sacolas de poliestileno e bobinas plásticas, que se aplicam a estes produtos de forma geral, independentemente de sua destinação";

• Quanto ao item 003, "a impugnante informa que não houve o cometimento do ilícito apontado, tendo tais diferenças se originado de pequenos equívocos cometidos pelo setor contábil da empresa, como inversão de valores e erros ao lançar os números das Notas Fiscais, irregularidades estas que podem ser identificadas mediante uma análise mais apurada da contabilidade da Defendente";

• Quanto ao item 004, as notas fiscais não localizadas foram apresentadas ao Fisco estadual, e está providenciando a sua localização para anexá-las ao presente processo e comprovar a legitimidade dos créditos glosados;

• No que tange aos registros a maior, decorrem de pequenos equívocos cometidos em sua contabilidade, em cifras irrisórias que demonstram não haver intenção da contribuinte em burlar a legislação;

• Ao final, com base no art. 16, IV do Decreto nº70.235, de 1972, protesta pela produção de todos os meios de prova necessários para o deslinde da questão, bem como a juntada de outros documentos de prova e contra-prova.

Em face da transferência de competência para julgamento prevista no anexo V da Portaria SRF nº 179, de 13 de fevereiro de 2007, o presente processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento.

A 4ª Turma de Julgamento da Delegacia de Salvador, julgou procedente o lançamento, nos termos do Acórdão nº 15-17422, de 05 de novembro de 2008, cuja ementa abaixo reproduzo, *verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS — IPI*

Período de apuração: 10/01/2001 a 10/01/2003

IMPUGNAÇÃO. PROVAS

A impugnação apresentada deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE EMBALAGEM. SUSPENSÃO DO IPI. FABRICAÇÃO PREPONDERANTE. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Podem sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos arrolados no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, desde que atendidas as obrigações acessórias previstas na legislação de regência.

REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. INAPLICABILIDADE.

O disposto no inciso I do art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 296, de 6 de fevereiro de 2003, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 342, de 15 de julho de 2003, veda a aplicação da suspensão do IPI, nos casos previstos na referida Instrução Normativa, As pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), seja em relação as aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem.

IPI. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SACOS PLÁSTICOS DESTINADOS À EMBALAGEM DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

Ainda que próprias para o acondicionamento de produto alimentar, enquadram-se nos respectivos códigos as embalagens com classificação mais específica na TIPI. O tratamento tarifário previsto no "Ex" 01 do código 3923.90.00 é aplicável tão somente aos artigos que na posição 3923 não tiverem sido nela especificamente discriminados.

Lançamento Procedente

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, o recorrente interpõe recurso voluntário ao CARF, valendo-se dos mesmos fundamentos jurídicos apresentados na manifestação de inconformidade, aduzindo documentos que indicam que as empresas Macpaes Comércio e Indústria de Pães e Alimentos EPP, UCI do Brasil Indústria e Comércio Ltda, Belga Indústria e Comércio de Alimentos Ltda, nunca foram optantes pelo Simples Nacional. Termina sua petição, requerendo a reforma da decisão no sentido de julgar improcedente o auto de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Suspensão do IPI

A primeira questão a ser enfrentada diz respeito ao indevido gozo do benefício da suspensão do IPI, nos casos estabelecidos pelo art. 29 da Lei nº 10.637/2002, *verbis*:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).

(...)

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I – atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

O caput do artigo institui a suspensão do IPI para determinados produtos. O inciso I do § 7º delega os termos e as condições de gozo da suspensão para ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. É o que chamamos de deslegalização da matéria.

Entendo necessárias breves linhas sobre esse fenômeno.

A “deslegalização” foi desenvolvida pela doutrina italiana e consiste na possibilidade de o Legislativo rebaixar hierarquicamente determinada matéria para que ela possa vir a ser tratada por ato infralegal. É, portanto, um instituto que visa a dar uma releitura ao princípio da legalidade, trazendo maior flexibilidade à atuação legiferante, com a alteração do conteúdo normativo, sem necessidade de se percorrer o demorado processo legislativo ordinário.

Nesse contexto, o Congresso Nacional estabeleceria os princípios gerais e diretrizes sobre determinada matéria que não esteja sob reserva absoluta de lei, porém já disposta em lei formal; e, nessa mesma lei deslegalizadora (superveniente), atribuiria competência delimitada ao Executivo para editar decretos regulamentares, o qual acabaria por ab-rogar a lei formal que estava vigente.

De acordo, com Canotilho, a deslegalização ocorre quando “uma lei, sem entrar na regulamentação da matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, permitindo que essa matéria possa vir a ser modificada por atos infralegais.”.

Resta saber se tal fenômeno é aceito no nosso ordenamento.

Moreira Neto aduz que é possível colher exemplos de deslegalização na própria CF/88, acerca das matérias previstas no art. 48. Na medida em que o dispositivo autoriza o Congresso Nacional a dispor acerca daquelas matérias, o mesmo está autorizado a legislar, não legislar ou até deslegalizar.

Diogo Figueiredo Moreira Neto afirma que o Poder Legislativo pode transferir mediante lei (poder de disposição) certas matérias que lhe são constitucionalmente deferidas (sem cláusula de exclusividade) a certos órgãos e sob certos pressupostos um específico espaço decisório (regulatório).

Já Alexandre dos Santos Aragão afirma que essa teoria não consiste em uma “transferência de poderes legislativos, mas apenas na adoção, pelo próprio legislador, de uma política legislativa pela qual transfere a uma outra sede normativa a regulação de determinada matéria”; decorrendo, pois, do princípio da essencialidade da legislação.

No mesmo sentido, questiona o autor: *se este tem poder para revogar uma lei anterior, porque não o teria simplesmente para rebaixar o seu grau hierárquico? Por que teria de, direta e imediatamente revogá-la, deixando um vazio normativo até que fosse expedido o atos infralegais, ao invés de, ao degradar a sua hierarquia, deixar a revogação para um momento posterior, ao critério da Administração Pública, que tem maiores condições de acompanhar e avaliar a cambiante e complexa realidade econômica e social?*

Nesse contexto, é importante mencionar que a deslegalização não consiste em uma delegação de poderes e nem confere poder aos atos infralegais para revogar leis. Ademais, a lei deslegalizadora estabelece parâmetros e princípios (standards) a serem seguidos pelo atos infralegais; que está vinculado aos princípios constitucionais (expressos e implícitos). Por isso que, para Rafael Carvalho Rezende de Oliveira, ao invés de se falar em delegação de poderes, seria mais adequado falar em atribuição de competência pelo legislador ao administrador.

Aragão também defende que “o legislador, no uso de sua liberdade para dispor sobre determinada matéria, atribui um largo campo de atuação normativa à Administração, que permanece, em todo caso, subordinada às leis formais”. Desta forma, os

atos infralegais estariam subordinados à lei, podendo ser revogados por estas, e não podendo revogá-las.

Retornando aos autos, baseada na permissão dada pelo inciso I do § 7º do art. 29 da Lei nº 10637/2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinou a matéria por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 207, de 27 de setembro de 2002, revogada pela Instrução Normativa SRF nº 235, de 31 de outubro de 2002, que, por sua vez, foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 296, de 6 de fevereiro de 2003, em vigor. Esta última foi alterada pela Instrução Normativa SRF nº 342, de 15 de julho de 2003.

IN SRF nº 296, de 6 de fevereiro de 2003, *verbis*:

(...)

Art. 17. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da Tipi, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados). (Redação dada pela IN SRF 342, de 15/07/2003).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

§ 2º As MP, PI e ME importados diretamente por estabelecimento industrial fabricante de que trata este artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI, ficando o desembaraço com suspensão do imposto condicionado à apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º.

§ 3º O estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Fiscalização (Defic) de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo.

(...)

Art. 21. Nas notas fiscais relativas às saídas de que trata esta Instrução Normativa deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI" com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

(...)

Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:

I - às pessoas jurídicas optantes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

Pela regulamentação do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, são condições para gozo da suspensão ali prevista:

- a) Que a pessoa jurídica adquirente não seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);
- b) Que as empresas adquirentes declarem ao vendedor, de forma expressa, que atendem a todos os requisitos estabelecidos pela legislação;
- c) Que o estabelecimento adquirente informe à Delegacia da Receita Federal do Brasil os produtos que elabora e as MP, PI e ME que irá adquirir nos mercados interno e externo; e
- d) Que nas notas fiscais relativas às saídas conste a expressão "Saída com suspensão do IPI" com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

É sobremodo importante assinalar que, segundo o art. 111 do Código Tributário Nacional, deve-se interpretar literalmente a legislação que disponha sobre suspensão do crédito tributário. Não há espaço para interpretações extensivas ou restritivas.

Após essa oportuna digressão, regressando a lide posta neste processo, o recorrente alega que a legislação não estabelece qualquer restrição para aplicação da suspensão do IPI, quando a empresa adquirente for optante pelo SIMPLES. Afirma, também, que não há previsão para afastar a suspensão da exação quando for detectada a ausência da declaração expressa do adquirente de que atendem aos requisitos legais para fruição do benefício.

Entendo que o recorrente está enganado. Como dito alhures, a suspensão do IPI está condicionada a observância de requisitos previstos na legislação. No caso em questão, estes dois fatos identificados pela Autoridade Fiscal afastam a possibilidade de fruição do benefício, conforme já demonstrado.

Forte nestes argumentos mantenho a exigência da apresentação de declaração expressa do adquirente de que atende os requisitos legais para fruição do benefício. E, também, afasto a possibilidade de suspensão do IPI quando o adquirente de MP, MI ou ME for optante pelo SIMPLES.

Classificação Fiscal

Quanto a essa matéria, mantenho a decisão da Delegacia de Julgamento pelos seus próprios fundamentos, que abaixo reproduzo, *verbis*:

No item 002 do Auto de Infração, discute-se a classificação tarifária de sacos, sacolas e bobinas plásticas saídos do estabelecimento, classificados pela contribuinte no "ex" 001 da posição NCM 3923.90.000 da TIPI, cujas fotocópias das notas fiscais, a título exemplificativo, foram anexadas às folhas 111/116.

Porém, segundo o autuante, sobre as posições genéricas devem prevalecer as posições mais específicas, e assim, no presente caso, uma vez que existe classificação específica para sacos e sacolas de polietileno (3923.21.90) e para as bobinas plásticas (3923.40.00), incorreta a inclusão de tais produtos na posição residual adotada pela contribuinte.

Por sua vez, alega a impugnante que se as mercadorias em questão eram artigos plásticos de embalagens para produtos alimentícios, obviamente deveria ter sido utilizada a classificação prevista para estes produtos de acordo com a sua destinação, e não as classificações genéricas para sacos e sacolas de polietileno e bobinas plásticas, as quais se aplicam a esses produtos mas de forma geral, independentemente de sua destinação.

Para os períodos de apuração até 31/03/2001, cumpre reproduzir, por oportuno e para melhor entendimento da matéria, a Tabela de Incidência do IPI, baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), aprovada pelo Decreto nº 2.092/96, nomenclatura essa que passou a constituir a nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH):

3923 Artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.

3923.10.00 - Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes

3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos

3923.21 -- De polímeros de etileno

3923.29 -- De outros plásticos

3923.30.00 - Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes

3923.40.00 - Bobinas, carretéis e suportes semelhantes

3923.50.00 - Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes

3923.90 - Outros

"Ex" 01 - Embalagens para produtos alimentícios

"Ex" 02 - Embalagens para produtos farmacêuticos

"Ex" 03 — Vasilhame para transporte de leite, de capacidade até 300 litros

De acordo com as normas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, as Regras Gerais de Interpretação (RGI) devem ser aplicadas em ordem numérica crescente, utilizando-se a seguinte apenas quando a anterior não for passível de utilização.

Assim, pela aplicação da Regra Geral de Classificação RGC-1, que dispõe que a classificação é determinada pelos textos das posições, e das Notas de Seção e de Capítulo, vê-se que a mercadoria está nominalmente citada na posição 3923. Da mesma forma, pela aplicação da RGI-6, que trata da regra para a classificação nas subposições, deve ser utilizada, inutatis mutandis, as mesmas regras anteriores, devendo prevalecer na hipótese presente o mesmo critério.

Ora, no caso não há qualquer dúvida quanto à subposição tarifária das mercadorias objeto da lide, tendo em vista que as mesmas estavam nominalmente citadas nos códigos 3923.2 e 3923.4 da então vigente NBM/SH, incluídas que foram em subposições de primeiro nível próprias para sacos plásticos e para bobinas plásticas, de quaisquer dimensões.

Destarte, não vislumbro qualquer dúvida no que respeita ao código tarifário dos "sacos plásticos", que têm sua classificação prevista especificamente na subposição 3923.2.

Também não há dúvida quanto às bobinas plásticas, classificadas na subposição específica 3923.4.

O código NCM defendido pela autuada (3923.90.000) somente é passível de aplicação para embalagens que não estejam anteriormente nominadas na mesma posição 3923. Vale dizer, à época dos fatos, só podiam ser classificadas como embalagens para produtos alimentícios beneficiadas com o "ex" tarifário aquelas que não se tratassem de sacos ou bobinas de plástico, que têm classificação específica na subposição 3923.2 e 3923.4, respectivamente.

Cumpre ressaltar que o benefício de redução de alíquota para zero estabelecido à época para as embalagens de produtos alimentícios teve como objetivo alcançar outras embalagens da posição 3923, diferentes daquelas nominalmente citadas em suas subposições.

Logo, pelas regras de classificação, resta inequívoco que os sacos plásticos e as bobinas plásticas jamais poderiam vir a ser classificados na subposição 3923.90.

Em consonância com o exposto pelo brilhante voto da DRJ, mantenho a classificação fiscal feita pela Autoridade Fiscal para os sacos e sacolas de polietileno (3923.21.90) e para as bobinas plásticas (3923.40.00).

Falta de escrituração do IPI

A autoridade fiscal alega que a recorrente não escriturou todas as operações relativas à apuração do IPI. O recorrente contradiz afirmando que não houve o cometimento do

ilícito apontado, tendo tais diferenças se originado de pequenos equívocos cometidos pelo setor contábil da empresa, como inversão de valores e erros ao lançar os números das Notas Fiscais, irregularidades estas que podem ser identificadas mediante uma análise mais apurada da contabilidade da Recorrente.

Contudo, as afirmações do recorrente não estão lastreadas em documentos contábeis aptos a fazer prova ao seu favor. O recorrente cingiu-se a alegar que cometeu “pequenos equívocos”, portanto, não negou a omissão na sua contabilidade.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

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.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito.

Nada obstante, o ônus da prova é invertido no caso de alegação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito. Na lide em epígrafe, o recorrente não desmente a acusação de que havia omissões de operações referentes ao IPI, afirma, apenas, que essas omissões são oriundas de “pequenos equívocos”. Essa afirmação, sem contestar as omissões, inverteu o ônus da prova, pois a ele cabe confirmar quais foram esses “pequenos equívocos” e consertá-los.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti *as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.*

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador. Segundo ele *o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de*

existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

No caso em análise, o contribuinte entende que basta alegar erro material, para afastar a imputação do ilícito tributário. Ledo engano, o recorrente deveria apresentar os fundamentos jurídicos que dessem supedâneo a sua alegação de erro material.

O art. 226 do Código Civil ratifica o entendimento quando define que os livros e fichas dos empresários provam contra as pessoas a que pertencem e, em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. Em suma, os livros legalizados, escriturados em forma mercantil, sem emendas ou rasuras, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena a favor ou contra os seus proprietários.

Neste contexto, a falta de apresentação dos motivos que ensejaram o pequeno equívoco afirmado, lastreado por documentos fiscais, trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração da verossimilhança de suas alegações.

Glosa de créditos

A autoridade fiscal apurou utilização indevida de crédito fiscal, baseada na falta de apresentação das notas fiscais de entradas, pela identificação de valores de créditos registrados superiores aos constantes dos documentos de entrada e pela apuração de créditos registrados na compra de ativo imobilizado. O recorrente declara que as notas fiscais não localizadas foram apresentadas à Fiscalização estadual, quando de auditoria realizada em seu estabelecimento. Quanto aos registros a maior, afirma que são oriundos de pequenos equívocos cometidos em sua contabilidade, em cifras irrisórias que demonstram que não houve intenção do contribuinte em burlar a legislação

Mais uma vez o recorrente se vale de argumentações sem, contudo, apresentar indícios mínimos de que o alegado corresponde com os fatos acontecidos. Diante deste contexto, utilizo os mesmos fundamentos jurídicos manejados na análise da matéria

Processo nº 10580.008832/2005-67
Acórdão n.º **3402-001.847**

S3-C4T2
Fl. 343

referente à falta de escrituração do IPI, e mantenho a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal por falta de prova.

Em face do exposto, VOTO por negar provimento ao recurso voluntário.

E como voto.

Sala das Sessões, em 19/07/2012

Gilson Macedo Rosenberg Filho