



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10735.004446/2001-61
Recurso nº 201-128.062 Voluntário
Matéria IPI
Acórdão nº 02-03.181
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrente A PNEUBACK AUTO CENTER LTDA (VELHA DENOMINAÇÃO DA ATUAL PNEUBACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PNEUS)
Recorrida 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 03/04/1996, 31/12/1996, 31/12/1997

ERRO NA APURAÇÃO. DILIGÊNCIA. REVISÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. RECURSO DE OFÍCIO. PROVIMENTO INDEVIDO.

É sanável, em recurso voluntário contra provimento de recurso de ofício, o incorreto restabelecimento de parcela da autuação devidamente corrigida por diligência e cancelada pela Primeira Instância.

MULTA REGULAMENTAR. PRODUTO DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA DESACOMPANHADA DE NOTA FISCAL. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. HIPÓTESE TÍPICA.

É aplicável a multa regulamentar correspondente ao valor da mercadoria de procedência estrangeira à hipótese de sua saída do estabelecimento desacompanhada de nota fiscal.

OMISSÃO DE VENDAS. NOTAS FISCAIS. PROVA INIDÔNEA.

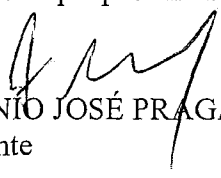
São imprestáveis como prova as notas fiscais que não satisfaçam aos requisitos que as vinculem às operações que deram origem à autuação e, se consideradas na apuração, produzam resultados incongruentes como conjunto de prova.

Recurso Provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir

a incidência da multa de ofício sobre a matéria objeto da retificação do auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
Presidente


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Relatora

FORMALIZADO EM:

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez Lopez, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro De Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (substituto convocado), Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1132 a 1156) apresentado em 18 de setembro de 2006 contra o Acórdão nº 201-78282 (fls. 1077 a 1086), da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que deu provimento a recurso de ofício em relação a auto de infração de IPI, nos seguintes termos:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PENALIDADE ESPECÍFICA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial, relativamente à aplicação de penalidade específica, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento da multa poderia ter sido efetuado.

IPI. AUDITORIA DE ESTOQUE. OMISSÃO DE VENDAS. ENTREGA A CONSUMO DE PRODUTO ESTRANGEIRO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO E DESPROVIDO DE DOCUMENTAÇÃO. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA. A apuração de omissões de vendas, por meio de auditoria de estoque, enseja a aplicação da multa sobre o valor do produto estrangeiro, que tenha sido entregue a consumo no mercado interno, desacompanhado de nota fiscal.

Recurso de ofício provido.”





Em relação ao auto de infração, à decisão de primeira instância e ao recurso de ofício, o Acórdão recorrido descreveu os fatos, naquilo que é relevante ao presente recurso, nos seguintes termos:

“Trata-se de recurso de ofício apresentado contra decisão da DRJ em Juiz de Fora - MG, que manteve parcialmente lançamento do IPI lavrado contra a interessada.

O auto de infração referiu-se a cinco diferentes infrações, abaixo descritas, de acordo com o Termo de Descrição de Fatos de fls. 7 a 39 e o relatório de fls. 97 a 107:

1) venda sem emissão de nota fiscal, apurada em decorrência de auditoria de estoque: por meio de auditoria de estoque no estabelecimento equiparado a industrial, apurou-se saída sem registro de produtos de importação direta, relativamente aos períodos de dezembro de 1996 e dezembro de 1997.

Esse procedimento referiu-se à auditoria de estoque, com base nos critérios estabelecidos pela Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º, além de dispositivos do Regulamento do IPI, relativos à matéria.

Segundo o item 5 do relatório (fls. 105 e seguintes), “O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, realizado pela fiscalização, teve como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias importadas pelo contribuinte, durante os anos de 1996 e 1997, tomando-se como base referencial os saldos, nos inventários inicial e final dos períodos considerados, levando-se em conta as quantidades de mercadorias lá devidamente lançadas, conforme consta dos Quadros 6/96, 6-A/96, 7/96, 7-A/96, 6/97 e 7/97.”

Da auditoria resultaram três diferentes constatações, segundo apurado nos quadros 8/96 e 8/97 (fls. 229 e 367):

a) venda de mercadorias de procedência estrangeira sem comprovação de sua entrada no País ou regular aquisição no mercado interno.

Foi aplicada multa específica, equivalente ao preço unitário pelo qual o produto foi comercializado (constante da nota fiscal de venda);

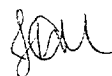
b) omissão de compras (saldo apurado menor do que o saldo escriturado no livro registro de inventário).

Apuração de omissão de compras, com conseqüente aplicação da multa específica do art. 365 do RPI/82; e

c) omissão de vendas (saldo apurado maior do que o saldo escriturado, no livro registro de inventário).

Apuração de omissão de vendas, com conseqüente exigência do IPI não pago e respectiva multa de ofício.

Os subitens “a” e “b” acima mencionados estão relacionados às infrações descritas no item 5 do Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, enquanto que o subitem “c” está relacionado com a infração descrita no item 1.



Segundo os referidos quadros, os estoques apurados de determinados produtos apresentaram divergências nos finais dos anos de 1996 e de 1997 (3º decêndio do mês de dezembro de cada ano, com a alíquota vigente no respectivo decêndio) em relação aos valores escriturados.

Relativamente às omissões de compras, foram exigidos o imposto e a multa de ofício. No tocante às omissões de vendas e de compras, aplicou-se a multa do art. 365, caput, inciso I, por comercialização de mercadoria irregularmente importada (item 5).

Para efeito da apuração, a Fiscalização considerou o valor médio de venda dos produtos nos respectivos anos.

Em relação aos quadros de apuração, trazem Demonstrações, a partir do saldo inicial do livro Registro de Inventário, das entradas e saídas das mercadorias (pneus), apurando o saldo final.

No tocante aos saldos iniciais dos anos de 1996 e de 1997, foram utilizados os constantes do livro;

(...)

5) infrações que deram ensejo a multas proporcionais ao valor da mercadoria (consumo ou entrega a consumo de produto estrangeiro em situação irregular), ocorridas entre março de 1996 e dezembro de 1997, em infrações apuradas em auditoria de estoque, relativamente a: (1) saídas de produtos de procedência estrangeira, sem que ficasse demonstrada a entrada regular em seu estabelecimento comercial; (2) manutenção em estoque (livro modelo 7) de produtos de procedência estrangeira, sem que ficasse comprovada a entrada regular no estabelecimento; e (3) saídas de produtos de procedência estrangeira, sem emissão de notas fiscais de saídas.

As infrações "1" (omissão de compras) e "2" (omissão de vendas) acima mencionadas já foram descritas a contento no item 1.

A terceira infração (manutenção em estoque de produtos estrangeiros, sem comprovação da entrada regular) referiu-se apenas a saídas sem emissão de notas, que corresponde à omissão de vendas, tendo sido a multa específica (art. 365) afastada pelo Acórdão de primeira instância (fl. 1037 do Processo nº 10735.004446/2001-61).

Embora não tenha sido aplicada multa agravada, a Fiscalização lavrou representação fiscal para fins penais, no Processo nº 10735.004459/2001-31.

Em sua impugnação, inicialmente esclareceu a interessada que atua no mercado de venda de pneus recauchutados, importando pneus usados (carcaças) para industrialização.

A seguir, alegou que sua contabilidade apresentaria uma inconsistência técnica, em face dos vários impedimentos criados pela legislação federal à importação de carcaças, fato que teria afetado o controle sobre procedimentos de escrituração da empresa e emissão de documentos fiscais, embora, segundo alegou, tenha tido "a preocupação de que todas as saídas de produtos do estabelecimento da



impugnante fossem formalizadas mediante a emissão da correspondente nota fiscal."

Acrecentou que o anexo III (da impugnação) comprovaria aquisições realizadas no mercado interno no montante de R\$ 1.079.083,92 da empresa Barter Ltda.

Alegou, ainda, que teria ocorrido a decadência, relativamente a parte dos valores lançados (itens 1 e 5), devendo ser levado em conta que a Fiscalização considerou o período de apuração encerrado em 31 de dezembro de 1996 como relativo à primeira parte da auditoria de estoque.

Segundo a interessada, teria ocorrido pagamento do imposto, hipótese que impediria o deslocamento da regra de início do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, em razão de o pagamento do IPI ocorrer mediante a utilização de saldos - "se devedor, haverá o recolhimento desse valor; se credor, considerar-se-á realizado o pagamento mediante compensação dos créditos (art. 56, parágrafo único, inciso II, do RIPI/82)."

A seguir, alegou que seria necessário realizar uma diligência, considerando que os documentos apresentados nos anexos III, IV e V (à impugnação), trouxeram várias provas aos autos.

Passou a analisar cada item da autuação.

A DRJ em Juiz de Fora - MG requereu a realização de diligência, relativamente à documentação apresentada pela interessada.

A Fiscalização elaborou relatório, concluindo o seguinte:

1) notas fiscais de saídas nºs 13 e 18, relativas às DI nºs 3366165-0 e 3347353-9.

Esclareceu que houve erro ao identificar o produto no quadro 1/97 (câmaras de ar, em vez de pneus), prejudicando o quadro 6/1997, mas que no quadro 2/1997 as DI foram corretamente consideradas, cabendo, assim, retificação dos quadros 1/1997, 6/1997 e 8/1997;

2) notas fiscais D.

Esclareceu que as referidas notas não foram consideradas, por que não foram apresentadas à Fiscalização à época do levantamento. Procedeu, então, à correção dos quadros 3/1997, 4/1997, 6/1997, 8/1997 e 9/1997;

3) notas de aquisição da empresa Barter Ltda.

Esclareceu que o trabalho de apuração levou em conta o Ajuste Sinief nº 3, de 1994, que criou o código de situação tributária - CST, que deve constar do quadro "dados do produto" nas notas fiscais modelos 1 e 1-A (CST 10, para produtos importados), não tendo a empresa comprovado (fl. 68) aquisições de produtos importados no mercado interno.



Ponderou que, na impugnação, a interessada alegou que as notas apresentadas não teriam sido consideradas, em face de não terem sido escrituradas (fl. 443 do processo relativo ao recurso de ofício). Assim, para que pudessem ser admitidas as notas, teria de haver prova “de que os produtos lá indicados teriam circulado pelo seu estabelecimento comercial” e que teriam “sofrido os encargos financeiros de tais aquisições”.

A Fiscalização solicitou à interessada a apresentação de documento e verificou não haver a escrituração das notas e do respectivo pagamento no livro Diário. Houve nova intimação, com pedido de prorrogação de prazo, mas que restou sem resposta até a data do encerramento da diligência, razão pela qual se manifestou a Fiscalização pela impossibilidade de considerar tais notas fiscais na apuração.

Cientificada do relatório, a interessada alegou que o prazo para atendimento da intimação teria sido muito curto, em face da necessidade de comprovação dos pagamentos, atendida no anexo I à manifestação apresentada. Ademais, foram apresentadas cópias de documentos que comprovariam a regularidade da importação (anexo II).

Segundo a interessada, as mercadorias foram adquiridas por meio de financiamento do Banco Fonte/Cidam (conta corrente, em nome da Pneuback). A prova seria a escritura de dação em pagamento datada de 30 de dezembro de 1998, a respeito da qual versa ação ordinária apresentada 32ª Vara Cível do Fórum Central do Rio de Janeiro. Ademais, ainda comprovariam o financiamento declaração fornecida pela Barter (anexo II), cópias dos livros Diários, relativas às entradas (anexo V), e cópias de guias de importação da Barter (anexo II).

No tocante à acusação de venda no mercado interno de mercadorias importadas irregularmente, objeto de inquérito policial, alegou a interessada ter havido “exagero da ação fiscal”, que não se teria aprofundado na investigação do fato e que desconsiderou o livro registro auxiliar de entradas de mercadorias e as notas fiscais da empresa Barter.

A seguir, resumiu as razões pelas quais entendia caber a revisão dos valores.

A DRJ em Juiz de Fora - MG apreciou a impugnação, em Acórdão de 4 de março de 2004 (cópias de fls. 133 a 153), mantendo parcialmente o lançamento.

Quanto à decadência, em relação às multas, por se tratar de imposição de ofício, seria inaplicável o art. 150, § 4º, do CTN. Ademais, o fato de haver representação penal autorizaria o entendimento de que teria havido dolo, situação em que o referido artigo também seria inaplicável.

Segundo o Acórdão, a alegação de que, relativamente à multa, não teria havido tipificação seria improcedente, uma vez que teria havido



“apuração detalhada de cada um dos valores que compõem o crédito tributário ora exigido”.

Ao tratar da multa do art. 365, I, do RIPI/82, considerou que as informações constantes do Termo de Descrição dos Fatos e do relatório elaborados pela Fiscalização demonstrariam, “à saciedade, o detalhamento do trabalho fiscal e a fundamentação legal adotada”.

Ademais, os erros de escrituração alegados somente afastariam a adoção da presunção legal se comprovados. As disposições da Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, e do art. 343 do RIPI/82 dariam amplo respaldo às conclusões da Fiscalização.

Ainda considerou impossível a exigência da multa isolada sobre as omissões de vendas, pelo fato de o procedimento de apuração aceitar como legítimas as entradas registradas.

Por fim, deixou de apreciar a questão relativa à representação penal, por não se tratar de matéria relativa à legitimidade do crédito tributário exigido.

Quanto a esse item, apresentou o Presidente da Turma recurso de ofício a este 2º Conselho.”

O Acórdão recorrido considerou não ter havido decadência, em razão de entender aplicar-se ao caso do lançamento de multas o prazo do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 1966).

Em relação ao mérito do recurso de ofício, considerou o seguinte:

“Como demonstra o diagrama acima, são duas as condutas previstas: 1) entrega para consumo; ou 2) consumo próprio. Os produtos envolvidos são os de procedência estrangeira: 1) introduzidos clandestinamente no País; 2) importados irregularmente; 3) importados fraudulentamente; 4) entrados no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, sem que tenha havido registro da DI; e 5) entrados no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, sem que tenha havido registro, ou desacompanhados de guia de licitação ou de nota fiscal.

No caso, o Acórdão não levou em consideração a disposição relativa às saídas de produtos estrangeiros sem nota fiscal, pressupondo que a penalidade aplicar-se-ia apenas às entradas (produtos importados irregularmente).

Entretanto, como demonstrado, a saída de produtos estrangeiros, desacompanhada de nota fiscal, é hipótese legal de aplicação da multa.”

No recurso voluntário, a recorrente tratou inicialmente do “sucedâneo do depósito recursal”.

Preliminarmente, alegou haver ocorrido a decadência, afirmando que a disposição contida no art. 41 da Lei n.º 9.430, de 1996, representaria novo fato gerador do



imposto de renda (omissão de receitas), o que sequer teria sido apurado no procedimento de fiscalização.

Segundo a Interessada, a disposição, aplicada retroativamente aos fatos do ano de 1996, teria sido adotada *“elípticamente”* para se chegar ao âmbito do IPI, *“para aplicar a penalidade em exame”*.

Assim, sem a apuração da omissão de receitas, *“base para a aplicação da penalidade em tela”, “partiu-se para a apuração de infração no âmbito do IPI, baseada na auditoria de produção”*.

Estaria, ademais, implícito na apuração que a *“ocorrência dos fatos infracionais deu-se durante 1996”*. Acrescentou que o lançamento ter-se-ia baseado em presunções, não havendo sido determinada a data da prática da infração. Mas *“considerando-se que a fiscalização a imputou em 31 de dezembro de 1996, é de considerar-se ocorrida difusamente no decorrer desse ano, e, portanto, decaída”*, por aplicação da disposição no art. 150, § 4º, do CTN.

Ainda preliminarmente requereu a *“apresentação de prova evidenciando que as mercadorias que configurariam a penalidade em exame só podem ser imputadas a contribuinte do IPI, seja por própria natureza (industrial) seja por equiparação”*.

Citou trecho do voto contido no acórdão recorrido, alegando que as provas contidas no anexo III seriam da maior relevância, por demonstrar *“que as citadas mercadorias foram importadas pela Barter e fornecidas à recorrente no mercado interno com destaque do IPI e seu pagamento, pela importadora, que também é equiparada a contribuinte na venda seguinte, realizada no mercado interno”*.

Acrescentou que não seria irrelevante ao caso que a aquisição fosse efetuada no mercado interno ou externo, uma vez que a multa somente seria aplicável a contribuinte do IPI. As provas, segundo a Interessada, contrapor-se-iam diretamente *“à conclusão do relator do acórdão recorrido, por se tratar de matéria decisiva a se contrapor a fatos ou razões trazidas posteriormente aos autos”*.

A seguir, alegou que o Acórdão recorrido teria inovado *“equivocadamente em relação a aplicação da penalidade prevista no art. 365, I, do Ripi/82”*, em razão de a decisão de primeira instância haver considerado *“inaplicável a penalidade previsto no art. 365, I, do Ripi/892, por entender que as entradas referentes a mercadorias importadas clandestina ou irregularmente não ficaram comprovadas. Daí, só se ter tributado as saídas sem notas fiscais correspondentes.”* Citou trecho do voto do relator, em que analisa como foram apurados os excessos de venda, considerando que seriam aceitas, na apuração, *“as entradas ocorridas, documentadas através das notas fiscais ou similares correspondentes.”*

Na sequência, analisou o voto do relator do Acórdão recorrido, alegando que o diagrama demonstraria a impossibilidade de aplicação da multa ao caso.

Ademais, a decisão de primeira instância teria sido reformada pelo uso *“da presunção de omissão de receitas”* e que o relator do recurso de ofício teria passado *“a confundir conceitos”* ao tratar da questão de omissão de receitas e apuração de omissão de vendas.



Voltou a requerer a aceitação das provas do anexo III, reafirmando que a apuração de omissão de receitas não poderia ser efetuada retroativamente e que a apuração de auditoria de produção somente poderia aplicar-se à produção de estabelecimento industrial. Ademais, a imputação da mencionada multa a estabelecimento não industrial representaria excesso de exação.

No item “*A justiça elíptica, mas ilegal*”, insistiu na afirmação de que teria demonstrado não se tratar de estabelecimento industrial. Descreveu sua atividade e suas dificuldades financeiras à época da fiscalização, que teriam levado a contratar financiamento do Banco Fonte-Cindam, sobre o qual apresentou prova indireta, em razão da liquidação extrajudicial do banco.

No tocante ao art. 365, I, do Ripi/82, defendeu o entendimento de que exigiria a determinação efetiva da individualização e da data da ocorrência das infrações, uma vez que não seria possível aplicar a presunção.

Instruíram o recurso as cópias de notas fiscais de fls. 1.164 a 1.205, relacionadas na fl. 1.163, emitidas entre 27 de junho e 9 de dezembro de 1997.

É o Relatório.

Voto

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Relatora

Inicialmente, constata-se que o acórdão de primeira instância, conforme demonstrativo de fl. 1.037, cancelou duas parcelas da exigência inicial.

A primeira referiu-se à diferença entre o lançamento original e o reconstituído, conforme demonstrativo de fl. 584, relativamente ao ano de 1997.

A segunda referiu-se aos valores das multas isoladas descritas no relatório.

Como o acórdão recorrido deu provimento ao recurso de forma indistinta, sequer fundamentando a parcela relativa à “*reconstituição*” do auto de infração, em face do que se apurou na diligência, deve ser excluído o valor relativo ao item “*Exclusão I*” do quadro de fl. 1.037, em face do equívoco cometido no acórdão.

Quanto ao item “*Exclusão II*”, inicialmente é preciso esclarecer como foram apurados os valores das mencionadas omissões de vendas.

O valor cancelado pelo Acórdão de primeira instância (fl. 1.037) foi o apurado na fl. 229, sob o título de “*omissão de venda*” (saldo apurado maior do que o saldo do inventário) e descrito no item 5.3 do termo de verificação (fl. 106), que considerou que “*Constatada a omissão de venda de mercadorias, mediante o levantamento quantitativo*



realizado, além da multa prevista pelo Inciso I do artigo 365 do Ripi/82, há que se considerar a falta de pagamento do IPI (...)”.

As referidas apurações disseram respeito aos produtos Kumho Passeio 185/65R14-760 (fl. 211), 185/70R14-790 (fl. 213), Fate Passeio 165/70R13-AR30T (fl. 220), 175/70R13-AR30T (fl. 223), 185/60R14-AR60H (fl. 224), 185/70R13-AR30T (fl. 225), 185/70R14-AR30T (fl. 226), 195/70R14-AR30T (fl. 228), Fate Carga 1000-20-355 (fl. 203), Kumho Carga 1000R20-953 (fl. 190), 1000R20-956 (fl. 192), 1100R22-955 (fl. 197), 11R22,5-953 (fl. 197), 11R22,5-956 (fl. 198) e 900-20-355 (fl. 202).

A apuração do referido saldo ocorreu em complementação da apuração de saldos finais negativos (item 1), correspondentes ao consumo apurado em omissão de compras, e positivos (item 2), correspondentes ao saldo do inventário maior do que o saldo apurado.

Como exemplo de como foram apurados os valores sujeitos à multa isolada, pode-se tomar o caso do produto 1100R22-955 (fls. 195 a 197).

A apuração inicia-se com o saldo de inventário de 526 unidades. De tais valores, subtraem-se as saídas e somam-se as entradas, apurando saldos maiores ou menores até o registro de número “000485” de fl. 196.

Nesse momento, apura-se um saldo negativo no estoque de 231 unidades, correspondente ao valor indicado na apuração. Os valores assim apurados são somados até a apuração do valor total relativo à multa.

Portanto, a multa incidente sobre tais valores decorre da apuração de saldos intermediários negativos, que correspondem a omissões de compras.

Já, no final da apuração, o inventário indicava um valor nulo de saldo (fl. 197), sendo que, pela apuração da fiscalização, o saldo final seria de 463 unidades. Esse valor de 463 unidades foi imputado a vendas sem registro, única explicação para a apuração de saldo nulo.

A apuração corresponde ao período de janeiro a dezembro de 1996 e os valores apurados foram imputados ao 3.º decêndio de dezembro de 1996 (fl. 229).

Constatando tratar-se de omissão de vendas, inicialmente é preciso saber se a multa seria aplicável em tais casos. Conforme relatado, o acórdão de primeira instância considerou que não, o que foi reformado pelo acórdão recorrido.

A esse respeito, considerou o seguinte o acórdão objeto do recurso:

Quanto ao mérito propriamente dito, o Acórdão de primeira instância entendeu não ser cabível a aplicação da multa do art. 365, I, do RIPI/82, aos casos de omissão de vendas, pelo fato de as entradas (aquisições de mercadorias importadas) serem, no levantamento, consideradas regulares.

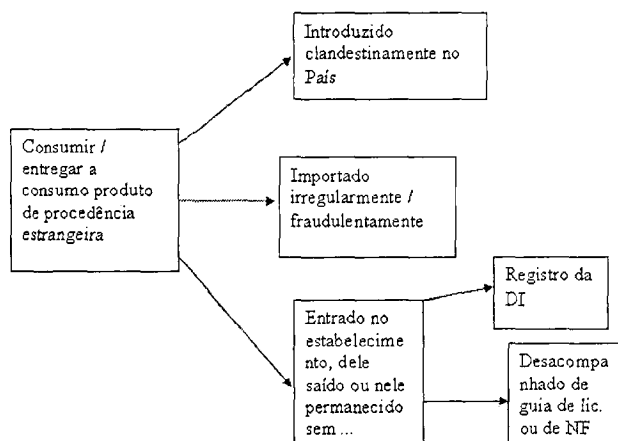
Dispõe o referido artigo:

“Art. 365. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº

400

4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º):

“I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º);” e



“Como demonstra o diagrama, são duas as condutas previstas: 1) entrega para consumo; ou 2) consumo próprio. Os produtos envolvidos são os de procedência estrangeira: 1) introduzidos clandestinamente no País; 2) importados irregularmente; 3) importados fraudulentamente; 4) entrados no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, sem que tenha havido registro da DI; e 5) entrados no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, sem que tenha havido registro, ou desacompanhados de guia de licitação ou de nota fiscal.”

Portanto, a última situação, que seria correspondente à “entrega para consumo de produtos estrangeiros saídos do estabelecimento desacompanhados de nota fiscal”, é que justificaria a aplicação da multa, uma vez que, tendo sido apurada omissão de vendas, estas teriam sido efetuadas desacompanhadas de nota fiscal.

A questão é controversa, havendo acórdãos que adotaram tal interpretação (Acórdãos nº 202-03.292 e 202-07.149) e outros que, ao contrário, consideraram caber a aplicação da multa apenas aos casos de importação irregular, fraudulenta ou clandestina (Acórdãos nº 203-10.015 e 202-13.944).

No Acórdão CSRF/02-01.525 (RP 202-113.631), de que foi relator o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, esta Turma decidiu, por maioria de votos, que a aplicação da multa não seria cabível:

“PROCESSUAL. MULTA. ENQUADRAMENTO. TIPICIDADE CERRADA.

Os fatos acusados como infração deverão estar necessária e suficientemente enquadrados no tipo legalmente descrito, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade cerrada indispensável para sustentar a pena aplicada.

Recurso negado.”

Entretanto, a discussão versou sobre o significado do termo “*desacompanhado*”, que, segundo o Acórdão, representaria “*amparado, confortado, ou melhor ainda, estribado*”, tratando-se, portanto, de “*desacompanhamento jurídico*” e não “*físico*” da nota fiscal. Não se trata, assim, de caso semelhante ao dos autos.

Voltando à questão em discussão, há duas interpretações para o dispositivo.

Segundo a interpretação do acórdão recorrido, são cinco as condutas que ensejam a aplicação da multa, abrangendo a entrada ou saída do estabelecimento de produtos importados sem emissão de notas fiscais.

Segunda a interpretação divergente, a multa alcançaria apenas as condutas de importação clandestina, fraudulenta ou irregular.

O dispositivo, entretanto, relaciona várias hipóteses alternativas de conduta, não havendo restrição alguma quanto à conduta relativa ao consumo ou entrega a consumo de produto de procedência estrangeira “*que tenha entrado no estabelecimento, dele saído (...) desacompanhado de (...) nota fiscal*”.

A situação representada pela “*entrega a consumo de produto estrangeiro saído do estabelecimento desacompanhado de nota fiscal*” não está subordinada a qualquer das outras descritas no dispositivo, de forma que a multa em questão aplica-se plenamente ao caso dos autos.

Isto posto, passa-se às questões de fato.

Alegou a Interessada que a documentação apresentada demonstraria que as mercadorias teriam sido adquiridas por consignação da empresa Barter Ltda, o que seria demonstrado pelas notas fiscais juntadas aos autos.

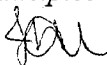
Em relação aos documentos apresentados, entretanto, deve-se destacar o seguinte:

1) Conforme destacado na declaração de voto do Conselheiro Walber José da Silva, no processo relativo ao recurso 128063 (recurso voluntário apresentado em relação ao mesmo processo inicial):

“Destas cópias podemos tirar as seguintes conclusões:

1 - em todas elas não existe a indicação do nome do transportador da mercadoria e nem foi anexado cópia do conhecimento de frete;

2 - em todas elas a data de expedição está grafada com tipo diferente das demais informações das notas fiscais; e 3 - pelas 2ª vias não é possível constatar se as mercadorias transitaram pelos postos fiscais estaduais existentes entre os Municípios de Serra - ES (estabelecimento



da BARTER) e Duque de Caxias - RJ (estabelecimento da PNEUBACK), posto que estas mesmas 2ª vias das notas fiscais deveriam ter sido retidas no Posto Fiscal de entrada no Estado do Rio de Janeiro (por que as 2ª vias das notas fiscais estão em poder da empresa adquirente?).

As provas dos pagamentos das compras não vinculam nenhum valor a nenhuma Nota Fiscal, sendo impossível fazer a vinculação entre os lançamentos contábeis e documentos bancários com as eventuais compras da recorrente junta à empresa BARTER.

Entendo que a recorrente deveria provar, antes de qualquer coisa, que as mercadorias constantes das notas fiscais da BARTER transitaram pelo seu estabelecimento. E isto é simples de fazer, bastava ter apresentado cópia das 1ª vias das notas fiscais, com a comprovação do trânsito pelos Postos Fiscais, e cópias dos respectivos conhecimentos de transportes. Se não o fez, não há como reformar o lançamento, por absoluta falta de prova dos fatos alegados pela recorrente.

Lembro, por fim, que não somente as notas fiscais deveriam estar contabilizadas nos livros fiscais e contábeis, como também os conhecimentos de transporte.

Com estes esclarecimentos adicionais é que acompanho o ilustre Relator para negar provimento ao recurso."

2) As notas fiscais referem-se somente a parte do ano de 1997, enquanto as infrações apuradas referem-se aos anos de 1996 e 1997. A declaração da Barte de fl. 801 original referiu-se apenas a notas emitidas a partir de junho de 1997. As notas, além de pneus, contêm quantidades significativas de outros produtos, como câmaras de ar e protetores.

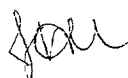
3) Conforme destacado pelo relator, a inclusão das notas fiscais na apuração resultaria em apuração de novos resultados de omissão de vendas ou de compras:

"No que tange às omissões de compras (aplicação da multa isolada), as conclusões são semelhantes.

Segundo o que foi apurado, a auditoria de estoque referiu-se aos produtos importados diretamente pela recorrente.

Nesse contexto, também não se pode admitir que as omissões apuradas sejam exatamente aquelas a que não se refere a escrituração. Veja-se que, revelando a escrituração e os documentos que a embasaram ter havido somente entradas e saídas, relativamente a produtos importados diretamente pela recorrente, a alegação de que houve compras, não registradas, no mercado interno e de que tais compras foram registradas, nas saídas, como de produtos diretamente importados (incorretamente, segundo alegou a recorrente), exige também a prova inequívoca de que houve o referido erro na escrituração das saídas, o que não foi demonstrado a contento pela recorrente.

A comprovação apresentada pela recorrente ficou prejudicada em função da possibilidade relevante de que as saídas dessas aquisições também tenham sido omitidas na escrituração.



Dessa forma, a recorrente não conseguiu afastar a coerência da apuração realizada pela Fiscalização, devendo ser mantida, portanto, a incidência da multa isolada sobre as omissões de compras."

Em relação a essa última questão, deve-se destacar ainda que as notas fiscais não se referem a todos os produtos que deram origem ao auto de infração e incluem outros produtos que não disseram respeito à apuração.

Em relação aos produtos Kumho Carga 195/75R16, 295/80R22.5 e 900-20 e Kumho Passeio 145R13, 155/R12C, 175/70R13, 185/65R14, 185/70R13 e 195/60R14, as notas fiscais não alteram os resultados apurados.

Em relação a outros produtos, a apuração inicial, que seria de omissão de compras, passaria a omissão de vendas.

A tabela a seguir resume o que seria apurado, considerando o critério adotado pela Fiscalização para classificar os produtos como adquiridos no mercado interno ou importados (na tabela, a primeira linha relativa a cada produto refere-se à apuração original, enquanto que a segunda, à nova apuração):

Produtos	Tipo	Referência	Página	Saldo final Escriturado	Saldo final apurado	Omissão Apurada	Situação	Descrição
				COMPRAS	NOVO SALDO FINAL			
Pneus Kumho Carga	1000-20	355	560	0	574	-574		
				140	434	-434	1	Diminui omissão de vendas.
	1000R20	953	304	64	0	64		
				323	(323)	387	2	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	1000R20	956	307	105	0	105		
				905	(905)	1.010	2	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	1100-22	355	310	115	84	31		
				145	(61)	176	2	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	1100R22	945	310	0	0	0		
				243	(243)	243	2	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	1100R22	955	558	0	0	0		
				206	(206)	206	2	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	1100R22	962	312	0	0	0		
				29	(29)	29	2	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de

400

							compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	11R22,5	953	555	120	0	120	
				656	(656)	776	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	195/75R16	856	316	0	300	-300	
					300	-300	3 Não altera os resultados.
	295/80R22,5	961	317	135	237	-102	
							Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; altera o resultado de produtos importados, de omissão de vendas para omissão de compras; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	295/80R22,5	943	318	80	35	45	
					35	45	3 Não altera os resultados.
	750-16	301	552	26	73	-47	
				279	(206)	232	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; altera o resultado de produtos importados, de omissão de vendas para omissão de compras; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	900-20	355	551	80	169	-89	
					169	-89	3 Não altera os resultados.
Pneus Kumho Passeio	145R13	756	322	184	233	-49	
					233	-49	3 Não altera os resultados.
	155/R12C	852	324	0	122	-122	
					122	-122	3 Não altera os resultados.
	165/70R13	756	562	870	0	870	
				700	(700)	1.570	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	175/70R13	756	332	0	0	0	
				851	(851)	851	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	175/70R13	790	337	778	0	778	
					0	778	3 Não altera os resultados.
	185/65R14	768/852	340	0	16	-16	
					16	-16	3 Não altera os resultados.
	185/65R14	760/756	343	124	170	-46	
				1076	(906)	1.030	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; altera o resultado de produtos importados, de omissão de vendas para omissão de compras; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	185/70R13	756	347	0	0	0	
				750	(750)	750	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	185/70R13	790	351	140	0	140	
					0	140	3 Não altera os resultados.
	185/70R14	756	355	248	0	248	
				395	(395)	643	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	185R14C	852	358	0	0	0	
				400	(400)	400	Anula diferenças relativas a produtos adquiridos no mercado interno; aumenta omissão de compras de produtos importados; faz surgir saldo negativo final de produtos importados.
	195/60R14	760	361	100	225	-125	
					225	-125	3 Não altera os resultados.

for

	195/70R14	756	363	565	355	210		
				235	120	445		Anula o resultado de produtos adquiridos no mercado interno; aumento a omissão de 5 compras de produtos importados.

O que se verifica é que, ainda em relação ao primeiro produto da tabela, o conjunto probatório representado pelas notas fiscais é incongruente.

Se, do ponto de vista formal, a prova apresentada já padece de vários vícios que impedem sua associação aos produtos de que tratam os autos, do ponto de vista material, não produzem resultados coerentes.

Veja-se que se as notas alteram determinadas omissões de entradas para saídas e vice-versa, então é necessário considerar que houve omissões múltiplas de entradas e saídas e que a Fiscalização somente conseguiu apurar aquilo que a documentação fiscal lhe permitiu.

No caso do primeiro produto da tabela, único em que houve apuração de diminuição da omissão de vendas, seria natural admitir a prova para reduzir a base de cálculo da multa (desconsiderando, para análise do argumento, as questões formais já analisadas e que, por si só, já seriam suficientes para recusar a idoneidade probatória das notas fiscais).

Entretanto, em relação aos demais produtos, a consideração das notas fiscais na apuração produziria resultados aleatórios, o que implica considerar que há incoerências que vão além do que se apurou no auto de infração e que infirmam a constatação da imprestabilidade formal da prova apresentada.

Note-se, ainda, que a argumentação da Interessada passaria por considerar o seu critério para identificar quais mercadorias teriam sido adquiridas no mercado interno e quais teriam sido importadas diretamente, sendo que é incontestável que realizou importações diretas nos anos de 1996 e 1997.

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a incidência da multa sobre a matéria objeto da retificação do auto de infração, conforme esclarecido no início do voto.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.

Josefa Maria Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

X