



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

Processo nº 10860.721195/2014-62
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-002.193 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2016
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA

Assunto:

Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

DECISÃO CITRA PETITA. NULIDADE.

É inválida a decisão que deixa de enfrentar e decidir causa de pedir ou alegação suscitada pela defesa, e que seja indispensável a sua solução, por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação das decisões.

Decisão Recorrida Nula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para anular a decisão proferida pela DRJ. Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o (a) advogado(a) Camila Galvão, OAB/SP nº 140450

(assinatura digital)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

EDITADO EM: 08/06/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Charles Mayer De Castro Souza (Presidente), Jose Luiz Feistauer De Oliveira, Cassio Schappo, Pedro Rinaldi De

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/06/2016 por PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA, Assinado digitalmente em

08/06/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por PEDRO RINALDI

DE OLIVEIRA LIMA

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Oliveira Lima, Winderley Moraes Pereira, Carlos Alberto Nascimento E Silva Pinto, Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 5559 e Recurso de Ofício em face de decisão de primeira instância da DRJ/SP, que acolheu em parte as alegações do contribuinte em caso que a fiscalização concluiu por lavrar, em multiplicidade de tópicos, auto de infração de IPI, em resumo, com o intuito de exigir tributo não lançado e tomada indevida de crédito, acrescido de multa e juros.

Transcrevo o relatório da DRJ/SP de fls. 5521 e Ementa desta decisão como de costume:

"Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, foi lavrado o auto de infração às fls. 02 a 21, em 22/10/2014, para exigir o montante de R\$ 78.450.730,86 de crédito tributário, decorrente de diversas irregularidades verificadas quando da fiscalização de verificação de pedidos de ressarcimento do IPI PERDCOMP.

INFRAÇÕES DISCRIMINADAS NA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Segundo a descrição dos fatos, às fls. 03 a 09, que se reporta ao relatório fiscal às fls. 22/84, verificou-se:

1. Falta de emissão de nota fiscal com lançamento do IPI, quando da constatação de falta da mercadoria no estoque, código de ajuste "CN06". Relatório Fiscal anexado, esclarece o ocorrido;

2. Falta de lançamento do IPI, nas saídas do estabelecimento com indevida utilização do instituto da suspensão, nos seguintes casos:

- Remessas para feiras/exposições com desvio de destinação;*
- Saídas em comodato de bens importados do ativo imobilizado sem comprovação do prazo de retorno dos mesmos;*
- Remessas de "maquetes" para fins publicitários sob alegação de redução/suspensão tributária;*
- Relatório Fiscal anexado, esclarece as irregularidades.*

3. Falta e/ou insuficiência de lançamento do IPI, por erros de classificação fiscal e/ou alíquota, ou suspensão indevida, nas saídas de:

- Refrigeradores;*
- Compressores;*

4. *Créditos Indevidos, decorrentes de:*

- *Créditos hipotéticos de IPI, advindos de aquisições de mercadorias isentas oriundas da Zona Franca de Manaus (ZFM);*
- *Créditos de IPI relativos a insumos que não tiveram uso produtivo.*
- *ajuste de estoques registrados sob código "CN02".*

5. *Créditos Indevidos de IPI, decorrentes de devoluções ou retornos, sem que tenha cumprido as condições que lhe garantiriam a legitimidade.*

Tempestivamente foi apresentada a presente impugnação onde requer a) Preliminarmente (i) o reconhecimento da decadência pelos motivos expostos e (ii) declarado nulo o Auto de Infração em virtude de cerceamento de defesa. b) No mérito seja julgado improcedente a autuação.

Encerrou requerendo que seja excluída a aplicação da em períodos em que a impugnante possuía saldo credor, bem como a imposição de taxa de juros SELIC sobre os valores cobrados a título de multa.

Posteriormente, reconhecendo parcialmente os débitos, relativos aos itens 2 e 3 da autuação, conforme, efetuou os respectivos recolhimentos, utilizando-se do programa REFIS IV, para os quais requer a extinção do crédito tributário.

instância: Segue transcrita a seguir a Ementa apresentada na decisão de primeira

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

DESTAQUE. FALTAS HAVIDAS NOS ESTOQUES - CN06.

Apurada a falta no estoque de produtos, o contribuinte deve proceder ao pagamento do imposto sobre a totalidade dos bens faltantes, efetuando o seu destaque em nota fiscal especialmente emitida para esse fim, no momento da verificação da falta.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDAS DE PRODUTOS PARA FEIRAS/EXPOSIÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas diretamente a exposição em feiras de amostras.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES DO PRAZO DE CINCO ANOS.

É devido o imposto na saída a qualquer título, como empréstimo ou comodato, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDAS DE "MAQUETES PROMOCIONAIS" COM UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO DO IPI.

É devido o imposto nas saídas de produtos com fins promocionais a título gratuito, sendo indevida qualquer redução e/ou a inobservância dos valores mínimos tributáveis.

VALOR TRIBUTÁVEL. REGRA GERAL.

Como regra geral, o valor tributável dos produtos nacionais e dos produtos de procedência estrangeira é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vedada a dedução de descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IPI, POR INOBSERVÂNCIA DA ALÍQUOTA, NA SAÍDA DE REFRIGERADORES.

Saídas de refrigeradores à partir de 1º de novembro de 2.009, com alíquota reduzida de 5%, para produtos com eficiência energética classe "A", não observada pela fiscalização, lançamentos indevidos, deverão serem excluídos da autuação.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IPI, COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA, SUSPENSÃO INDEVIDA, NA SAÍDA DE COMPRESSORES E PARTES DE AR CONDICIONADO.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas a substituições em virtude de garantia.

É devido o imposto nas saídas de produtos com insuficiência de lançamento, quando verificado erros de classificação fiscal e/ou alíquota.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO - CN02.

Devem ser anulados mediante estornos na escrita fiscal, os créditos do IPI, cujos insumos foram baixados do estoque sem terem sido utilizados no processo produtivo.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA GERAL.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI é de cinco anos e rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional.

Assim, na hipótese em que há recolhimento parcial antecipado, o lustro decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do Estatuto Tributário. De outro lado, não havendo qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A turma de julgamento da DRJ/SP, então, considerou procedente em parte a impugnação e manteve o lançamento do IPI em sua grande maioria e recorreu de ofício.

Após protocolado o Recurso Voluntário, os autos foram distribuídos nos termos do Regimento Interno deste Conselho para julgamento em segunda instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Conforme as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresento e relato o seguinte Voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do tempestivo Recurso Voluntário.

DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

É preciso trazer aos autos as razões pelas quais se forma a convicção de que o presente procedimento administrativo não está em condições de julgamento.

Em Recurso Voluntário, fls. 08 a 13, o contribuinte apresentou suas razões para a anulação do Acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa e falta de motivação e de fato, verifica-se que a decisão recorrida deixou de analisar a alegação de nulidade do Auto de Infração diante de iliquidez do crédito tributário lançado, deixou de apreciar a alegação de inversão do ônus da prova de forma individualizada sendo que 08 diferentes transações foram alvo da lavratura do A.I., também em fls. 5529 (quinto parágrafo) a DRJ não analisou os fatos, fundamentos e informações trazidas em impugnação sobre o processo produtivo e ajustes positivos e negativos do controle interno do contribuinte, em fls. 5538 (parágrafo segundo) a DRJ novamente deixou de analisar o controle interno do contribuinte nas alegações de rastreabilidade dos produtos objeto de devolução, deixou de apreciar relatório elaborado pela empresa de auditoria KPMG e, por fim, sob a impossibilidade de emitir juízo de valor acerca da inconstitucionalidade das normas a DRJ deixou de analisar as alegações de impossibilidade de aplicação de multa diante de saldo credor de IPI e ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa.

Em análise dos fatos, verifica-se que o contribuinte solicitou o ressarcimento de créditos de IPI uma vez que acumulou saldos de créditos na aquisição de insumos e por ter saídas desoneradas. Em sequência à solicitação de ressarcimento dos créditos, teve de apresentar os livros, controles e Per Dcomps para justificar todos os tipos de créditos, produtos e a formatação de tributação do negócios que ensejou o acúmulo e o próprio ressarcimento.

No cumprimento de seu dever, a fiscalização solicitou os documentos relacionados, principalmente o Livro Modelo 3, tendo em vista que havia devoluções e retorno de mercadorias, havia aquisições de insumos e a fiscalização buscou entender a recuperação dos créditos e onde eram aplicados aqueles insumos pra ver se efetivamente a empresa tinha direito aos créditos.

Para tanto, solicitou o controle de movimentação do estoque, esse controle interno auxiliar contábil entregue pela empresa, em inglês, mas que tinham movimentações de entradas, saídas e movimentações internas das empresas. Sendo que a fiscalização focou seus trabalhos principalmente nos códigos CN01 (aquisição de mercadorias e matérias primas),

CN02 (movimentações internas de componentes) e CN06 (movimentações internas de componentes).

Após breve exposição, é necessário contextualizar e destacar algumas dessas principais alegações do contribuinte.

Código CN06 – Controle interno - Componentes e Linha de Produção - Saída de Mercadoria sem Nota Fiscal - Estoque:

Conforme relatado pelo contribuinte, o código CN06 é um controle interno que reflete quais **componentes** deveriam ter saído do almoxarifado para alguma das diversas etapas da linha de produção e quais efetivamente saíram, em razão de haver **movimentações expressivas que são registradas com componentes intercambiáveis**, conforme Doc. 05 do Recurso Voluntário.

Verifica-se que a princípio, segundo o contribuinte, que o código CN06 não passa de um controle de movimentação interna de componentes e unicamente deste controle, por ora, nada pode ser concluído com relação **à saída de mercadorias do estabelecimento**.

Ainda, conclui-se em razão do arrazoado da contribuinte, que o código CN06 é uma forma de corrigir a movimentação registrada pelo código CN01, que reflete o envio de componentes à linha de produção, sejam estes intercambiáveis ou não.

Este código CN01 não reflete a real movimentação de componentes, porque dentre este componentes estão os intercambiáveis, ou seja, a partir do código CN01 não é possível concluir exatamente quais componentes foram enviados para a linha de produção. Mas a partir deste código é possível auferir quantos componentes foram enviados à linha de produção, informação que sem o confronto com as informações do código CN06 e de informações como **a saída de mercadorias ou capacidade produtiva do contribuinte**, não é possível concluir que houve “Produto saído do estabelecimento industrial sem emissão de nota fiscal”.

Assim, sem considerar os **livros fiscais**, sem realizar o procedimento correto que seria a **auditoria da produção** com a devida aferição da possível falta de **estoque global externa**, sem o exame de **notas fiscais de entrada e saída**, a fiscalização pode ter presumido a falta de estoque de mercadorias e arbitrou o lançamento sob a alegação de saída de mercadorias sem nota fiscal.

Este item do relatório fiscal, relacionado ao código CN06, no qual foi lançado o IPI por saída de mercadoria sem nota fiscal, não se confunde com a quebra, perda, retorno ou devolução de mercadorias, mas sim trata de um controle / conta que contabiliza movimentações internas de componentes nas diversas etapas das linhas de produção. O contribuinte alega que deste controle foi considerado pela fiscalização somente os **valores positivos**, sendo que o controle registra valores negativos também.

Conforme fls. 5583, o contribuinte explica que o ajuste positivo do código CN06 representa os componentes substituíveis consumidos no processo de produção das

mercadorias e, o **ajuste negativo**, representa os componentes originais/não-substituíveis, que deveriam ter sido destinados à produção. Ou seja, o código CN06 só traz a informação de quantos componentes entraram na linha de produção, mas não traz a informação esperada pela fiscalização, a **quantidade de mercadorias saídas do estabelecimento**.

Essa informação fica evidente quando se trata dos saldos dessas contas internas desses controles que somam, por exemplo, no ajuste positivo do código CN06, o valor 133 milhões de componentes (fls. 5585) utilizados como referência para o lançamento e, no ajuste negativo, o valor de 94 milhões que a princípio não foi considerado pela fiscalização.

O contribuinte alega que não faz sentido concluir que os ajustes positivos dos componentes representados pelo código CN06 representam a falta de mercadorias no estoque, assim como também não faz sentido concluir o mesmo no resultado da subtração entre os ajustes negativos e os ajustes positivos, uma vez que estes saldos representam os componentes e não as mercadorias. Assim, sobrando uma diferença de 39 milhões, não pode a fiscalização considerar esta informação como baixa de mercadoria do estoque sem justificar ou comprovar as razões para tal lançamento. Até porque, os valores baixados que não retornaram, podem, inclusive, fazer parte do produto final. Este ponto não foi esclarecido pela fiscalização.

Considerando esses indícios de que houve baixas de componentes e que isto poderia refletir a baixa de mercadorias do estoque ou saídas de componentes do estabelecimento, o fiscal deveria ter feito uma auditoria com base nos demais controles da empresa, nas saídas de mercadoria, nos livros fiscais e nos outros meios de prova já mencionados, para que a constatação de que este indício, no fundo, era prova de que houve uma baixa de mercadorias do estoque. Não o fez.

Na verdade ele utilizou os lançamentos de baixa de componentes como se fossem os lançamentos de saída de mercadoria do estoque e não considerou as entradas de componentes como retorno desses mesmos lançamentos, os ajustes negativos, pois assim deveria utilizar somente o saldo no lançamento e em um segundo momento confrontar com demais provas.

Código CN02 – Controle Alternativo Interno - Glosa de Créditos - Perdas ou Quebras na Produção – Insumos não utilizados no processo produtivo – Devoluções ou Retorno e Controle Interno:

Por meio de análise do controle interno do contribuinte, o fiscal glosou créditos que não foram tomados (Doc. 10 do Recurso Voluntário), em casos de supostas perdas e quebras de produtos apresentados no saldo positivo do código CN02. Para exemplificar os casos representados pelo código CN02, o contribuinte juntou o Relatório Interno sobre Possibilidades de Perdas, constante no Doc. 11 do Recurso Voluntário.

O contribuinte alega que a fiscalização, ao mesmo tempo que utilizou do controle interno de estoque do contribuinte para presumir tais lançamentos, negou este mesmo controle interno ou o mencionado relatório com o mero intuito de não valer como prova em favor do contribuinte. Assim, a fiscalização apresentou valores que podem ou não representar as quebras de produtos nas diversas etapas de linha de produção do contribuinte.

A autuada alega que houve, no fundo, uma aquisição de alguns produtos sob o amparo da lei de informática (Doc. 08 – Portarias Interministeriais MCT/MDIC e fls. 31 do

Recurso Voluntário) e nessa questão, existe previsão do art. 29 da lei 10637, que estabelece a suspensão do IPI na aquisição de insumos para produção de bens classificados dentro da Lei de Informática.

Mais um motivo que leva a crer que a auditoria que o fiscal deveria ter feito, não foi feita. O certo seria individualizar os itens e conferir quais os itens que não ensejaram recuperação de crédito no momento de entrada das mercadorias no estabelecimento.

O contribuinte alega da mesma forma como alega na análise do código CN06, que nesta análise do código CN02, a existência de controle foi considerada somente na apuração dos saldos positivos de movimentação de mercadorias para identificar supostas perdas e quebras de itens que não retornaram à linha de produção, sem que o confronto com o saldo negativo do controle interno e demais variáveis fossem consideradas.

A princípio, a quantidade de 10 milhões de componentes apontados no relatório fiscal como perda (fls. 43 dos autos) e quebra de insumos que não tiveram utilização produtiva, não é uma quantidade para ser ignorada, mas se contabilizada em porcentagem, em um universo de 5 bilhões (fls. 5586 do Recurso Voluntário) de mercadorias, é uma quebra razoável. Não há nos autos informação juntada pela fiscalização que prove o contrário.

O relatório da KPMG demonstra, ainda, que um aparelho celular pode ser composto por mais de 400 componentes. Verifica-se também no Doc. 04 do Recurso Voluntário a quantidade de componentes que são destinados à fabricação e um único telefone móvel celular.

O contribuinte alega que os valores registrados contabilmente no código CN02 corresponderam a 0,45% do valor total de insumos consumidos no processo produtivo durante o período de janeiro a dezembro de 2009. Percentual de quebra aceito neste Conselho, a exemplo o Acórdão 202.02.464/89.

De início reporta-se que o laudo KPMG (Doc. 13 e 14 do Recurso Voluntário) tratou dos termos em inglês e confirmou que o controle alternativo utilizado pela Recorrente não apenas permite a “perfeita apuração do estoque permanente”, nos termos do disposto no art. 388 do RIPI/02, como atende aos requisitos listados pelos artigos 383 e 384 do RIPI/02.

Neste ponto há convergência, na necessidade de consideração do controle interno do contribuinte para que este sirva também como prova em favor do contribuinte, com o **tópico da fiscalização que trata da glosa de créditos relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno**, conforme Anexos 4, 5 e 6 do Relatório Fiscal.

Verifica-se que a fiscalização glosou os créditos deste tópico justamente por não considerar o controle interno do contribuinte como “controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito” (fls. 5522). Em complemento, há precedentes que tratam do registro de créditos de IPI em devoluções e a validade do Controle Equivalente ao Registro de Controle e Produção de Estoque, conforme Acórdão 3201-001.766 deste Conselho.

Da alegação de iliquidez dos créditos cobrados em lançamento:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/06/2016 por PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA, Assinado digitalmente em

08/06/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por PEDRO RINALDI

DE OLIVEIRA LIMA

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A exigência de liquidez e certeza dos créditos é *conditio sine qua non* para o lançamento. Não é controverso, mas é importante lembrar, em analogia ao presente caso autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é inaplicável. A comprovação dos créditos pleiteados necessita de prova clara e inconteste. No caso em tela, o contribuinte alega que o fisco lançou os tributos sem apresentar provas válidas que comprovam as suas alegações. Disposto no CTN a exigência bilateral da liquidez:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vencendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. A validade ou procedência do lançamento somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória válida não é suficiente para lançar o tributo.

A alegação do contribuinte veio no sentido de ressaltar que a existência da lacuna na tessitura do libelo basilar, mais precisamente, da natureza da infração descrita no auto de infração restou comprometida, face a incerteza material e a insegurança jurídica relativa ao crédito tributário, pois imprecisa a exigência narrada pelo autor do feito com o tipo infrator constante do libelo fiscal acusatório, não reportando com fidelidade a materialidade do fato infringente detectado. Vigente no Decreto 70.235 (PAF) e no Código Tributário Nacional, o ônus da prova do estado é positivado da seguinte forma:

“PAF - Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Analisando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”

A quantificação e a certeza realizada pelo lançamento são pressupostos para a realização da sua finalidade principal e única que seria a determinação e exigibilidade do crédito. O lançamento tornaria a obrigação tributária certa e líquida, mas isto apenas por que tais atributos são indispensáveis para que o débito se torne exigível. Certeza, liquidez e exigibilidade representa a trilogia dos efeitos do lançamento. Importante recordar que para se tornar dívida ativa, o crédito tributário tem que ser anteriormente líquido, conforme disposto no CTN:

“CAPÍTULO II

Dívida Ativa

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

A Lei 6.830/80 que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, prevê de forma expressa a importância e condição taxativa da liquidez do crédito tributário.

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle

dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

Conclusão:

A questão jurídica que merece destaque é a seguinte, se o fiscal quis descaracterizar o controle porque não merecia fê, por quaisquer motivos, seja porque estava inglês, seja porque não tinha todas as considerações necessárias previstas no Livro Modelo 3 na legislação, ele teria de desconsiderar o controle integralmente e não somente, nos lançamentos que beneficiariam o contribuinte.

A questão principal, portanto, é: para efeito fiscal o controle foi analisado, para fazer prova em favor do lançamento, mas para fazer prova a favor do contribuinte ele não foi analisado.

O Auditor Fiscal descreve “Produto saído do estabelecimento industrial sem emissão de nota fiscal”, ou “Créditos indevidos”, mas as alegações do contribuinte vieram no sentido de demonstrar que não existem sequer fatos que possam subsumir às disposições legais que poderiam fundamentar a lavratura do Auto de Infração.

Logo, a conclusão mais acertada é reconhecer a ausência de motivação da decisão proferida pela DRJ/SP, o que conflita com o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99. Seguir com o presente julgamento no estado em que se encontra poderia resultar em supressão de instância ou ofensa ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Diante de todo o exposto, se faz necessária a análise dos pontos trazidos em impugnação, em especial os itens:

- III.2 de fls. 7 a 9 da impugnação que traz alegações sobre a insubsistência do A.I. e cerceamento de defesa diante da iliquidez do lançamento;

- fls. 4 e seguintes da impugnação que tratam das alegações de falta de comprovação dos fatos através de provas no lançamento e impossibilidade de presunção;

- IV.1.1.2 de fls. 16 e seguintes que tratam dos esclarecimentos sobre os ajustes realizados no controle interno, correção de *part numbers*, contagem cíclica e demais pontos do tópico;

- Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter realizado o cruzamento do resultado da subtração dos ajustes positivos pelos negativos do código CN06 com a análise e consideração dos controles internos do contribuinte, a exemplo o Doc. 13 juntado ao Recurso Voluntário que demonstra o controle interno do estoque, em confronto com o funcionamento da linha de produção para entender onde os saldos são gerados e de que forma alimentam o controle interno.

- Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter procedido o confronto das informações com os livros, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi elaborados e finais, avaliando quantos e quais componentes são necessários para a fabricação de cada mercadoria e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias efetivamente saíram do estabelecimento sem notas fiscais;

- Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter realizado o cruzamento do resultado da subtração dos ajustes positivos pelos negativos do código CN02 com a análise e consideração dos controles internos do contribuinte, com a análise realizada no tópico anterior e com a devida consideração individualizada de itens para que se obtenha o resultado de quais itens não ensejaram crédito nas entradas. Para assim chegar à conclusão se efetivamente houve uma quebra e qual o valor efetivo dessa quebra. Porque em uma das hipóteses, a quebra levantada não chega a 1% do valor da produção;

- Analisar as alegações do contribuinte de fls. 53 e seguintes sobre a necessidade de confrontar os créditos de devolução e retorno de mercadorias em planilhas, como o pagamento do IPI na venda e com o Controle Interno Alternativo ao Livro Modelo 3 e demais variáveis já apresentadas;

- Considerar alegações de fls. 69 e seguintes da impugnação sobre a ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa e impossibilidade de aplicação de multa diante da regra de apuração do IPI e saldo credor. De acordo com decreto do IPI, este tem de ser apurado no confronto entre débito e crédito, assim, o lançamento não pode ignorar o saldo credor do IPI e livros fiscais;

Em face do exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício e dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para que a decisão de primeira instância seja anulada, Acórdão 14-58.964, de fls. 5521 e seguintes, com fundamento no Art. 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional e Regimento Interno deste Conselho, por não haverem medidas sanatórias, determinando que a instância a quo realize novo julgamento suprimindo as omissões apontadas.

Este é o voto.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

CÓPIA