



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10882.003789/2003-87
Recurso nº 133.381 De Ofício e Voluntário
Matéria IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR.
Acórdão nº 204-03.413
Sessão de 04 de setembro de 2008
Recorrentes LUXOTTICA DO BRASIL LTDA.
e DRJ em Ribeirão Preto/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/12/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ERRO MATERIAL.

Erros materiais cometidos pela contribuinte, quando devidamente comprovados, dão azo ao cancelamento da parte da exigência tributária calcada nesses erros.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. IPI. DECADÊNCIA.

O fato gerador do IPI devido em virtude de diferenças na movimentação de mercadorias, apuradas em auditoria de estoque de periodicidade anual, ocorre no último dia do período auditado.

IPI. MERCADORIAS IMPORTADAS. DIVERGÊNCIAS ENTRE A FATURA E A DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Na ausência de procedimento tendente à retificação da DI, a fatura que a instruiu não se presta para comprovar a entrada no estabelecimento importador de mercadoria diversa da descrita na DI desembaraçada.

IPI. DIFERENÇAS DE ESTOQUE. SAIDAS SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. PRESUNÇÃO. MULTA REGULAMENTAR.

A mera saída presumida de mercadoria importada do estabelecimento importador não autoriza a presunção de irregularidade na importação das mercadorias saídas, que requer comprovação para inflicção da multa prevista no art. 463, inc. I, do Ripi/98.

Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a multa do art. 463, I, do RIPI/98. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões, nos termos da declaração de voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos; e II) em negar provimento ao recurso de ofício. Esteve presente ao julgamento a Dra. Vanessa Ramos.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior, Ivan Allegretti (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Contra a pessoa jurídica qualificada neste processo foi lavrado auto de infração para formalizar a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com multa de ofício e os juros moratórios correspondentes, e à multa regulamentar prevista no art. 463, inc. I, do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI (Ripi/98).

Tal exigência refere-se a fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 1998, com ciência pessoal à contribuinte em 27 de novembro de 2003, e foi ensejada pela constatação de diferenças positivas entre o estoque apurado pela fiscalização e o estoque escriturado pela contribuinte, com presunção, portanto, de saída de mercadorias sem emissão da Nota Fiscal pertinente.

Também foram constatadas diferenças negativas no estoque, implicando presunção de entradas de mercadorias sem documentação idônea.

Assim, por força dessas movimentações irregulares de mercadorias, considerando tratar-se de contribuinte atacadista de produtos de importação própria, inferiu a fiscalização que diferenças constatadas adviriam de importações irregulares, cabendo, pois, o lançamento da multa regulamentar supramencionada.

O feito fiscal foi impugnado e a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), após solicitar à unidade de origem, em diligência determinada nos termos da Resolução DRJ/POR/2ª Turma, às fls. 1.250 e 1.251, o exame de livros e documentos com vista a verificar alegados erros de digitação, julgou procedente em parte o lançamento, conforme voto condutor do Acórdão constante das fls. 1.558 a 1.570, para manter a exigência em conformidade com as correções feitas pela fiscalização, em cumprimento à referida diligência, consoante Termo de Análise Fiscal às fls. 1.361 a 1.371, reduzindo o valor do IPI a R\$ 32.852,43 (trinta e dois mil oitocentos e cinquenta e dois reais e quarenta e três centavos) e da multa regulamentar a R\$ 466.123,42 (quatrocentos e sessenta e seis mil cento e vinte e três reais e quarenta e dois centavos).

Uma vez que o crédito tributário exonerado pela DRJ/RPO excedeu o limite de alçada fixado na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, foi interposto o competente recurso de ofício.

A contribuinte, por sua vez, interpôs recurso voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes para suscitar a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos fatos geradores de outubro de 1998, inclusive, visto que teriam sido consideradas saídas de mercadorias do seu estabelecimento no período de janeiro a dezembro de 1998, e, no mérito, alegar, em síntese, que:

I – não pode prosperar a exigência da multa regulamentar prevista no art. 463, inc. I, do Ripi/98, pois o Fisco não logrou demonstrar e comprovar a concorrência das duas condições legais relativas à mercadoria para tipificação da multa, quais sejam:



a) ter sido entregue a consumo ou, ao menos, ter sido constatada sua entrada, saída ou permanência no estabelecimento da contribuinte; e

b) seu ingresso no território nacional deve ter ocorrido de forma clandestina, irregular ou fraudulenta;

II – a imposição da multa baseou-se na mera suposição de que a diferença de estoque apurada pela fiscalização teria decorrido do ingresso clandestino, irregular ou fraudulento de mercadorias;

III – o simples fato de a contribuinte ser atacadista de produtos estrangeiros não autoriza, por si só, a aplicação da multa regulamentar em questão, tendo a fiscalização se baseado em meros indícios;

IV – os produtos correspondentes à Nota Fiscal nº 1.414/Invoice 268/E eram, de fato, mostruários de óculos, e a descrição como moldes de lentes constou na Declaração de Importação (DI) nº 98/0163292-5 por lamentável equívoco; e

V – a diferença encontrada no estoque de quinhentos e sessenta e quatro peças decorreu desse equívoco no preenchimento da DI e, portanto, deve-se a erro material, que não pode prevalecer sobre a realidade dos fatos, por força do princípio da verdade material.

Ao final, solicitou a recorrente o cancelamento da multa regulamentar, em face da ausência das condições necessárias a sua aplicação e por estar calcada em mera suposição, o cancelamento dos débitos do IPI relativos aos fatos geradores ocorridos de janeiro a outubro de 1998, inclusive, em face da decadência; e a consideração da DI nº 98/0163292-5, vinculada à Nota Fiscal nº 1414/Invoice 268/E para comprovar a inexistência da diferença de estoque apurada.

É o Relatório.

Voto

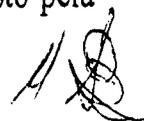
Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, por isso dele conheço.

Recurso de ofício

Inicialmente, registre-se que a exoneração de parte do crédito tributário pela instância de piso decorreu do resultado da diligência por ela mesma determinada que espelhou os equívocos verificados na apuração fiscal da base de cálculo do IPI e da multa regulamentar em virtude de erros de digitação comprovados no procedimento fiscal de diligência.

Dessa forma, a improcedência parcial do lançamento visou apenas adequar a exigência tributária aos fatos constatados e comprovados pela contribuinte por ocasião da referida diligência e, assim sendo, não merece provimento o recurso de ofício interposto pela DRJ/RPO.



Decadência

Quanto ao recurso voluntário, suscitou-se a decadência como prejudicial da análise do mérito, devendo, pois, essa matéria ser enfrentada em primeiro lugar.

Note-se que, conquanto a peça fiscal discrimine como fato gerador especificamente o dia 31 de dezembro de 1998, a recorrente alegou que os fatos geradores estão compreendidos no período de janeiro a dezembro de 1998 e suscitou a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até outubro de 1998, inclusive.

No exame da matéria, convém lembrar que o lançamento do IPI é decorrente de auditoria de estoque, com base em arquivos magnéticos relativos a entradas e saídas de mercadorias e a levantamentos de estoque do encerramento de 1997 e 1998 fornecidos pela contribuinte, em que se constataram diferenças entre o estoque apurado pela fiscalização e o estoque final escriturado pela contribuinte.

As diferenças encontradas de estoque, quando positivas, implicam a presunção de saídas de mercadorias sem emissão de Nota Fiscal, sendo, pois devido o IPI sobre essas saídas, conforme detalhado na planilha anexada às fls. 1.438 a 1.480, e, quando negativas, presumem-se entradas de mercadoria sem comprovação da origem dos recursos para suas aquisições.

Quanto às saídas de mercadoria, das quais decorrem a exigência do IPI, uma vez inexistente a Nota Fiscal de saída, está-se diante de impossibilidade fática de comprovação do elemento temporal do fato gerador do IPI, que é a saída do produto do estabelecimento, conquanto a materialidade do tributo seja presumida.

Assim, a data do fato gerador indicada no auto de infração advém do fato de os dados relativos ao estoque serem de periodicidade anual e, dessa forma, somente no final do período anual de apuração, em 31 de dezembro de 1998, é que se poderia falar em diferenças de estoque.

Em face disso, não tendo a recorrente comprovado a ocorrência de diferenças mês a mês, correta está a inferência fiscal para o fato gerador, no plano temporal, em 31 de dezembro de 1998, razão pela qual afasto a decadência suscitada.

IPI

No mérito, pretende a recorrente afastar a exigência do IPI com a apresentação da fatura ou invoice que instruiu a DI nº 98/0163292-5, sustentando mero equívoco material na descrição e classificação das mercadorias nessa DI, visto que, com efeito, as mercadorias por ela acobertadas são aquelas relacionadas na fatura.

Nesse ponto, o que se verifica são divergências entre documentos. De um lado, tem-se a fatura e, do outro, a DI. Ocorre que, ademais de não ter o importador providenciado a retificação do documento que, ao cabo, é o que ampara o desembaraço aduaneiro das mercadorias, vale dizer, uma vez entregue a mercadoria ao importador, presume-se que foi entregue aquela descrita na DI, a solução dessa divergência entre os documentos somente poderia ser resolvida, a favor de um ou de outro, pela verificação física da mercadoria importada enquanto esta estivesse sob controle aduaneiro.

Destarte, a fatura, nesse caso constitui mero indício de que as mercadorias importadas e desembaraçadas para consumo não são as que, efetivamente, foram entregues ao importador, que, contudo, não adotou as providências necessárias à correção da inconsistência. Ao contrário, delas se aproveitou com a apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação em valor inferior ao que, virtualmente seria devido.

Multa Regulamentar

Sobre a multa lançada com fundamento no art. 463, inc. I, do Ripi/98, cuja matriz legal é o art. 83, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com alterações posteriores, releva notar que a fiscalização manifestou-se sobre o tema conforme trechos do TVF, que a seguir transcrevem-se:

(...) foi lavrado Auto de Infração do IPI, para cobrança do IPI nas saídas presumidas sem emissão de Nota Fiscal, bem como aplicação de multa relativa ao valor comercial da mercadoria, conforme preconizado pelo Regulamento do IPI, para o fato acima verificado.

(...)

Temos que considerar também que as diferenças apuradas decorrem de importação conduzidas (sic) pela mesma, devidamente transcritas para os arquivos magnéticos fornecidos à fiscalização, em atendimento às intimações.

(...)

(negritei)

Assim, claro está que a base fática para imposição multa em comento foram as saídas de mercadorias sem emissão das Notas Fiscais correspondentes. Contudo, o supedâneo legal para essa imposição foi o art. 463, inc. I, do Ripi/98, que prescreve, *ipsis litteris*:

Art. 463 – Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuída na nota fiscal, respectivamente:

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, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso;

(...)

Note-se que o dispositivo legal supratranscrito intenta, precipuamente, apenar o descaminho de mercadorias, ao qual, regra geral, comina-se a penalidade de perdimento, mas nas situações em que a aplicação dessa penalidade encontra-se obstada pela ausência do bem cujo ingresso no território nacional tenha sido promovido irregularmente, visto ter sido consumido ou entregue a consumo.

Assim, é condição indissociável da imposição dessa penalidade a comprovação da irregularidade da importação da mercadoria e, nestes autos, não consta que a fiscalização

tenha efetuado alguma auditoria específica capaz de carrear aos autos elementos comprobatórios da irregularidade no ingresso de mercadoria no território nacional.

Ora, a mera saída das mercadorias sem emissão de Nota Fiscal a merecer a inflição da penalidade em comento implicaria a presunção de que tais saídas, que, frise-se, são, por lei, presumidas, foram de mercadorias de importação irregular. Contudo, não prevê a lei essa última presunção e o fato de a autuada ser atacadista de produto importado implica apenas que as saídas presumidas são de mercadoria importada, mas não necessariamente de mercadoria importada de forma irregular.

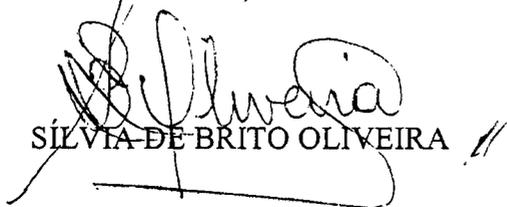
Cabe ainda indagar de que modo, no curso do procedimento fiscal, poderia a contribuinte ser intimada a comprovar a regular importação dessas mercadorias e, depois, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, como poderia a autuada exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa e ilidir a presunção fiscal da irregular importação, trazendo aos autos provas concernentes à importação, se não podem ser identificadas as mercadorias saídas do seu estabelecimento, visto que presumidas tais saídas?

Observe-se que, relativamente à irregularidade de alguma importação, o que se tem nos autos são indícios de que as mercadorias desembaraçadas ao amparo da DI nº 98/0163292-5 podem não ser as que efetivamente ingressaram no estabelecimento importador, tendo em vista a divergência entre a DI e a respectiva fatura. Todavia, como já dito alhures, trata-se de mero indício de fato cuja verdade material somente poderia ser alcançada pela verificação física das mercadorias importadas e, se tais indícios não se prestam a amparar a pretensão da recorrente quanto à exigência do IPI, também não podem agasalhar a pretensão fiscal de impingir às mercadorias saídas o caráter irregular das respectivas importações.

Em face disso, concluo não ser suficiente para imposição da multa regulamentar em comento as constatações fáticas descritas no TVF, que, ao cabo, resume-se na ilegal presunção de irregularidade das importações de mercadorias cujas saídas do estabelecimento importador foram legalmente presumidas.

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, afastar a prejudicial de decadência argüida e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar a multa regulamentar lançada.

Sala das Sessões, em 04 de setembro de 2008.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA //

Declaração de Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Incumbi-me de apresentar declaração de voto em virtude de não concordar com os fundamentos da n. relatora para a desoneração da multa impingida, embora acompanhe essa conclusão.

É que se percebe, do auto, que o levantamento da autoridade fiscal foi feito por espécie (embora aparentemente de forma seletiva), havendo planilhas que discriminam, por produto considerado, a sua entrada e posterior saída. Deve-se registrar também, como já o fez a relatora, que foi utilizada o tempo todo a legislação do IPI, embora os levantamentos nela previstos digam respeito a entradas de matérias-primas e produtos intermediários a serem processados para gerar novos produtos, estes sim tributados. Na verdade, no presente caso, o que se tem é uma empresa meramente comercial, e os levantamentos, portanto, são feitos diretamente sobre os produtos comercializados e não sobre matérias primas ou produtos intermediários.

Essa foi a minha primeira divergência. Considero que os artigos elencados pela autoridade fiscal apenas dão guarida à apuração da **produção** de estabelecimentos industriais. Embora o raciocínio seja inteiramente válido para uma empresa comercial, para elas, a base legal correta seria o art. 41 da Lei nº 9.430/96.

A Câmara entendeu, porém, superável essa questão. Admitiu-se, assim, a aplicação do raciocínio a empresa apenas comercial desde que contribuinte do IPI na condição de equiparado a industrial.

O trabalho fiscal baseia-se na conhecida fórmula de apuração contábil dos custos das mercadorias vendidas segundo a qual eles resultam da soma (dos valores) do estoque inicial com as compras havidas no período, e a dedução das saídas ocorridas ($EI + C - Saídas = Estoques Finais$). Ela é utilizada com duas alterações; primeiro, trabalha-se com quantidades físicas e não valores; segundo, ela é utilizada para determinar as saídas efetivas e não o CMV. Assim ela se reapresenta na forma: $EI + C - EF = Saídas$. O estoque inicial e as compras são obtidos diretamente dos registros contábil-fiscais da empresa, enquanto o estoque final é normalmente obtido por contagem física na data de início dos trabalhos.

Desse levantamento podem resultar diferenças para mais ou para menos. No primeiro caso, a soma do estoque inicial com as compras registradas, deduzido do Estoque Final contado é maior do que a quantidade saída registrada na escrita da contribuinte. Ou seja, houve mais saídas assim apuradas do que as registradas pela empresa. Para ela, a legislação do IPI (admitida sua utilização) autoriza presuma-se a ocorrência de saídas sem emissão de nota fiscal. Note-se que a presunção legal do IPI diz respeito apenas a saídas – e não a omissão de receitas. Como o fato gerador básico do IPI é a saída do produto – não precisando ser por venda ou outra forma que resulte em receita – isso basta para a exigência do imposto sobre elas.

Mas também se pode encontrar a diferença oposta, isto é, as saídas registradas pela empresa superarem o montante resultante da aplicação da fórmula quando considerado o

estoque contado. Neste caso o que há são mais saídas registradas do que os registros fisco-contábeis de entrada suportam. Portanto, é perfeitamente lícito presumir tratar-se de entradas não registradas. Insista-se, porém, que não há previsão legal para considerar-se tal diferença como omissão de receita até o advento da Lei nº 9.430/96.

Mas no presente caso a discussão não é quanto à omissão ou não de receita, mas sim quanto à aplicabilidade da multa prevista no art. 463 do RIPI 98 já transcrito pela relatora. Ela se aplica, em suma, quando produto de procedência estrangeira tenha saído do estabelecimento sem que se consiga provar, por documento hábil e idôneo, sua entrada.

Por isso, parece-me válida a proposta de aplicação da multa ao segundo tipo de diferença apurada. Isto é, desde que os produtos entrados sejam todos de procedência estrangeira e se demonstre que houve saída deles sem apresentação do correspondente documento legal que acoberte sua entrada, cumpriram-se, em meu entender, os requisitos para a aplicação da penalidade.

Isso porque não comungo a idéia de que caiba à fiscalização o ônus da prova de que o produto entrou no estabelecimento. Pelo contrário, nestas situações o que a fiscalização tem que provar é que um produto de procedência estrangeira **saiu** do estabelecimento. Provado isso, cabe à empresa apresentar o documento que comprove a sua regular entrada.

Tampouco se exige que o produto tenha sido de importação direta da autuada. Pode ela tê-lo adquirido no mercado interno, tanto que a legislação prevê como documento hábil a comprovar a entrada nota fiscal de aquisição no mercado interno, desde que, obviamente, idônea.

Destarte, tivesse a autoridade fiscal restringido a aplicação da multa a esses casos de “saídas negativas”, isto é, às saídas documentadas por notas fiscais mas a que não correspondessem documentos hábeis de entrada no estabelecimento, somente a apresentação do competente e idôneo documento a elidiria.

Note-se que a fiscalização poderia facilmente ter feito isso visto que realizou os seus levantamentos por espécie de produto, podendo assim discriminar qual a quantidade de cada um deles que estava considerando ter entrado sem documento comprobatório. Infelizmente, a descrição da infração que origina a aplicação da multa é extremamente sucinta e não permite ter certeza se a autoridade fiscal a restringiu a alguma das diferenças encontradas ou a aplicou sobre o total. Certo é que não discriminou quais seriam os produtos que teriam saído sem documento de entrada.

Essa falta de clareza levou a que a d. relatora concluísse ter sido a multa impingida quanto às saídas presumidas de produtos. Se concordasse com essa sua premissa, também concordaria com sua conclusão, pois no caso das diferenças para mais o que se tem são produtos regularmente entrados mas que deram saída do estabelecimento (por presunção) sem a emissão dos competentes documentos fiscais.

No entanto, parece-me que o que falta no lançamento é a segregação dos produtos cuja saída não encontra suporte em documentos de entrada. E é por isso que não concordo com sua exigência.

Note-se que ela sequer permite uma adequada defesa, pois a empresa não sabe quais as entradas que deve provar. E sendo ônus exclusivo da fiscalização a descrição precisa da infração de que acusa a contribuinte, acompanhei, pelas conclusões, o voto da d. relatora, mormente após minha primeira divergência ter sido considerada superável pela maioria da Câmara.

Esses eram os esclarecimentos que pretendia fazer sobre o meu voto.

Sala das Sessões, em 04 de setembro de 2008.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS //