



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicação no Diário Oficial da União  
de 05 / 08 / 2002  
Rubrica

**Processo : 10980.004430/98-08**

**Acórdão : 201-75.410**

**Recurso : 107.885**

Sessão : 16 de outubro de 2001

Recorrente : DRJ EM CURITIBA - PR

Interessada : Nordeste Importação e Exportação de Veículos Ltda.

**IPI – PENALIDADE DO ART. 365 DO RIPI/82 - O ônus da prova de que produtos de procedência estrangeira saíram do estabelecimento do importador sem a emissão das correspondentes notas fiscais é do Fisco. O art. 365, I, do RIPI/82 não estabelece a presunção legal da inversão do ônus da prova. ERRO DE CÁLCULO - Constatado erro de cálculo, deve o mesmo ser corrigido. ESCRITURAÇÃO – Comprovada a escrituração, incabível a aplicação da penalidade prevista no art. 366, I, do RIPI/82. **Recurso de ofício a que se nega provimento.****

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DRJ EM CURITIBA – PR.

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.** Declarou-se impedida de votar a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2001

Jorge Freire  
**Presidente**

Serafim Fernandes Corrêa  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



**Processo** : 10980.004430/98-08  
**Acórdão** : 201-75.410  
**Recurso** : 107.885

**Recorrente** : DRJ EM CURITIBA - PR

## RELATÓRIO

A contribuinte interessada foi autuada em relação ao IPI por infração aos artigos 365, *caput*, inciso I (saída de seu estabelecimento de mercadoria estrangeira desacompanhada de documentação eficaz), e 366, inciso I (falta de escrituração de livros fiscais), ambos do RIPI/82.

Em tempo hábil, a ora recorrente apresentou impugnação, alegando a nulidade do auto de infração, a existência das notas fiscais correspondentes às saídas das mercadorias importadas e esclarecendo que deixou de apresentar sua escrituração por ter sido a mesma destruída em função de incêndio involuntário.

A autoridade monocrática julgou parcialmente procedente o lançamento. Manteve, parcialmente, a multa do art. 366, I, e excluiu a do art. 365, I, ambos do RIPI/82. Fez, ainda, a correção do cálculo referente à parte mantida, excluindo o valor que havia sido calculado a maior.

Como o valor excluído estava acima do limite de alçada, recorreu de ofício em relação à parcela excluída.

A contribuinte apresentou recurso voluntário.

Foi, então, desdobrado o processo, ficando este – 10980.004430/98-08 - com o Recurso Voluntário e o de nº 10980.009440/97-50 com o recurso de ofício.

A PFN apresentou suas contra razões.

Subiram, em seguida, os autos a este Conselho e foram distribuídos à Terceira Câmara, sorteada Relatora a Conselheira Elvira Gomes dos Santos.

A recorrente pediu a juntada dos Documentos de fls. 521/546.

A DRF em Curitiba - PR encaminhou cópias de sentenças prolatadas pela 5ª Vara da Justiça Federal em Curitiba – PR e o processo foi devolvido à DRJ em Curitiba – PR juntamente com o de nº 10980.009440/97-50.



**Processo** : 10980.004430/98-08  
**Acórdão** : 201-75.410  
**Recurso** : 107.885

A DRJ em Curitiba - PR devolveu o Processo nº 10980.009440/97-50, esclarecendo que o recurso voluntário estava no Processo nº 10980.004430/98-08, razão pela qual foi o mesmo devolvido àquela DRJ.

Em seguida, por despacho no Processo nº 10980.009440/97-50, foi o mesmo devolvido para que os dois processos fossem chamados à ordem, ficando este, de nº 10980.004430/98-08, com o recurso de ofício e o outro, de nº 10980.009440/97-50, com o recurso voluntário.

Feitas as mudanças, retornou este processo, que foi a mim distribuído.

Pautado para a Sessão de março de 1999, foi retirado de pauta por pedido de vista da Conselheira-Presidenta Luiza Helena Galante de Moraes, que determinou a remessa do processo à DRF em Curitiba - PR para que a PFN apresentasse sua manifestação sobre o Ofício da Procuradoria da República juntado ao Processo às fls. 573/574.

Foi, então, o processo repassado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em Brasília, que anexou Nota de fls. 611/616, retornando os autos a este Conselho.

Em 30.06.99, a Presidenta da Primeira Câmara retornou o processo em diligência junto à DRF em Curitiba - PR para informar se o presente processo não foi considerado extinto pela MM Juíza Federal Ana Beatriz Vieira da Luz no Mandado de Segurança nº 980004711-9.

A DRF em Curitiba - PR devolveu o processo, esclarecendo que este processo ficou com o recurso de ofício.

Foi, de novo, o processo baixado em diligência pela Presidenta da Primeira Câmara para que fosse realizada a diligência determinada.

A DRF em Curitiba - PR esclareceu que o processo judicial foi extinto sem julgamento do mérito.

A Presidência da Primeira Câmara determinou a realização de diligência, às fls. 621.

Atendida a diligência, retornou o processo a esta Câmara.

É o relatório.



**Processo : 10980.004430/98-08**  
**Acórdão : 201-75.410**  
**Recurso : 107.885**

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA**

De início cabe demarcar os exatos limites do presente recurso de ofício.

Como é sabido por todos, o CTN (Lei nº 5.172/66) trata de “**obrigação tributária**” em seu art. 113, nos seguintes termos:

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”*

Da leitura do Auto de Infração de fls. 02/08, verifica-se que dele constaram, única e tão-somente, duas penalidades pelo não cumprimento de obrigações acessórias, quais sejam:

1ª) falta de emissão de nota fiscal na venda de mercadorias estrangeiras (art. 365, I, do RIPI/82); e

2ª) falta de escrituração de livros fiscais (art. 366, II, do RIPI/82).

No auto de infração, embora conste a afirmativa de que a empresa vendeu mercadorias estrangeiras sem a emissão de nota fiscal, não foi formalizado o lançamento para exigir o imposto correspondente. Ou seja, no presente processo não há cobrança de IPI, que é a obrigação tributária principal no caso de venda de mercadoria estrangeira sem emissão de nota fiscal, a exigência limitou-se à aplicação de penalidades pelo não cumprimento de obrigações acessórias.

Ao proceder o julgamento em primeira instância, a DRJ em Curitiba - PR exonerou a contribuinte da multa do art. 365, I, do RIPI/82, por entender que o ônus da prova era do Fisco, reduziu o valor da multa do art. 366, II, do RIPI/82, por erro de cálculo no mês de



Processo : 10980.004430/98-08  
Acórdão : 201-75.410  
Recurso : 107.885

06/94, e cancelou a mesma multa referente ao período de 07/94 a 10/94. Como o valor exonerado estava acima do limite de alçada, interpôs Recurso de Ofício, cujos limites são:

1º) a quem cabe o ônus da prova na acusação de venda de mercadoria estrangeira sem emissão de nota fiscal?; e

2º) efetivamente, o cálculo da multa do artigo 366, I, do RIPI/82, no mês de 06/94, está errado? E os registros referentes às DI no período de 06/94 a 10/94 foram feitos?

Estes são, portanto, os limites do recurso de ofício.

A seguir, aprecio cada um dos dois tópicos.

**A QUEM CABE O ÔNUS DA PROVA NA ACUSAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA ESTRANGEIRA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL?**

Vejamos, o que ocorreu.

A fiscalização comprovou a regularidade das importações de veículos automotores e autuou a empresa sob a acusação de haver entregue ao consumo produtos de procedência estrangeira sem a emissão de notas fiscais, posto que a mesma, quando intimada, não as apresentou.

Já a empresa defendeu-se alegando que cabia à Fiscalização provar que ela não emitiu as notas fiscais e não ao contrário, ou seja, a empresa provar que as emitiu, tendo juntado algumas cópias de notas fiscais emitidas.

Os fundamentos da decisão recorrida foram os seguintes (fls. 430/432):

***“Falta de Emissão de Notas Fiscais***

*Analisando os documentos anexados ao presente processo verifica-se que o lançamento não se baseou em prova de que a contribuinte não emitia notas fiscais quando da venda dos veículos estrangeiros importados legalmente, sendo que, por não se tratar de presunção legal, o ônus da prova cabe ao Fisco. No caso, não cabia à contribuinte a prova de que não cometeu a infração, ou seja, de que emitiu ou não as notas fiscais, principalmente levando-se em contra tratar-se, em sua totalidade, de veículos importados, cujo registro no DETRAN, pelo adquirente, depende da emissão, pelo importador, da nota fiscal.*



Processo : 10980.004430/98-08  
Acórdão : 201-75.410  
Recurso : 107.885

*É de se esclarecer que, embora a atividade de lançamento seja obrigatória em face do disposto no art. 142 do CTN, é também vinculadora à legislação tributária, ou seja, sempre que o AFTN verificar a ocorrência de um fato que constitua ilícito na esfera tributária, e houver a imputação de penalidade pecuniária pela legislação, deve efetuar o lançamento correspondente; entretanto, o fato que der origem à exigência deve estar devidamente comprovado por meio de provas idôneas, salvo se se tratar de presunção legal, em que inverte o ônus da prova.*

*Assim, a fase do procedimento fiscal é o momento próprio para a coleta das provas, e o lançamento, quando formalizado, deve conter todos os elementos de prova em que se fundamenta, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/83, que é taxativo quanto à obrigação de o lançamento estar acompanhado de todas as provas dos fatos que são imputados ao contribuinte.*

*Assim dispõe o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72:*

*'Art. 9º. A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração e notificações de lançamentos, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.'*

*Essa exigência tem como objetivo possibilitar o exercício do direito de defesa por parte do autuado, que deve saber não só quais os fatos que lhe são imputados, mas também que elementos levaram a fiscalização a concluir pela sua efetiva ocorrência.*

*Além do mais, em razão dos princípios da oficialidade e da verdade material, o poder instrutório da autoridade julgadora existe mas é limitado e não pode suprir as deficiências de prova que eram de responsabilidade da autoridade administrativa trazer ao processo já com o lançamento. Paulo Celso Bonilha analisa, de forma sintética e precisa essa questão:*

*'(...) o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve nortear-se pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão*



Processo : 10980.004430/98-08  
Acórdão : 201-75.410  
Recurso : 107.885

*dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da autuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que deve exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo.'*

*Dessa fora, a mera recusa em apresentar as notas fiscais de saída dos veículos não caracteriza, por si só, sua não-emissão, não justificando a imposição da multa por falta de emissão de nota fiscal.*

*Por outro lado, conforme documentos apresentados pela impugnante às fls. 317/356, fica claro que houve emissão de notas-fiscais, não podendo persistir a cobrança da multa do artigo 365, inciso I, com referência à saída dos veículos de procedência estrangeira, considerados pela fiscalização desacompanhados da respectiva nota fiscal.*

*Diante do exposto, é de se julgar improcedente a multa por falta de emissão de notas fiscais, sem prejuízo da possibilidade da regular constituição do crédito tributário se caracterizado não-lançamento, lançamento a menor e/ou falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados na saída dos veículos, após deduzido o crédito referente ao IPI vinculado à importação."*

Diante de tais fatos, entendo que, inicialmente, cabe transcrever o dispositivo que serviu de base para aplicação da penalidade:

***"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:***

***I – os que entregarem a consumo, ou consumirem, produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente, ou ainda que tenham entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado de Declaração de Importação, Declaração de Licitação ou Nota Fiscal conforme o caso."*** (os grifos não são do original)



**Processo** : 10980.004430/98-08  
**Acórdão** : 201-75.410  
**Recurso** : 107.885

Da leitura do texto resulta evidente que “... *incorrerão em multa igual ao valor comercial da mercadoria ... os que entregarem a consumo ... produto de procedência estrangeira ... saído ... desacompanhado de nota fiscal.*” Não há nele, porém, a autorização de presunção legal, ou seja, a transferência do ônus da prova do Fisco para o contribuinte.

E o cerne da questão neste processo é exatamente este: a quem cabe o ônus da prova? O Fisco entendeu que o ônus da prova de que os veículos importados haviam sido vendidos acompanhados de notas fiscais cabia à empresa que, por sua vez, se defendeu dizendo que cabia ao Fisco provar que a venda havia sido realizada sem a emissão da correspondente nota fiscal. A autoridade singular decidiu que cabia ao Fisco provar que a empresa vendeu os veículos desacompanhados de notas fiscais e não à empresa provar ao contrário.

**Como regra, o ônus da prova cabe a quem acusa.**

Existem situações, no entanto, em que o ônus da prova passa a ser do acusado.

No IPI, por exemplo, no caso da falta de selo no estoque, está a fiscalização autorizada a cobrar o imposto e aplicar as penalidades cabíveis, independentemente de provar a ocorrência da venda sem a emissão da Nota Fiscal, nos termos dos artigos 149 e 150 do RIPI/82, *in verbis*:

*“Art. 149 – Apuradas diferenças no estoque de selo, caracterizam-se, nas quantidades correspondentes:*

*I – a falta, como saída de produtos selados sem emissão de Nota Fiscal;*

*II – o excesso, como saída de produtos sem aplicação do selo.*

*Art. 150 – Nas hipóteses previstas no artigo precedente, será cobrado o imposto sobre as diferenças apuradas, sem prejuízo das sanções e outros encargos exigíveis.”*

No Imposto de Renda, também exemplificando, no caso de passivo fictício ou saldo credor de caixa, fica autorizada a presunção de omissão de receita, como se vê da transcrição, a seguir, do artigo 228 do RIR/94:

*“Art. 228 – O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*



**Processo** : 10980.004430/98-08  
**Acórdão** : 201-75.410  
**Recurso** : 107.885

O ônus da prova, portanto, é de quem acusa, no caso, do Fisco. Em condições previstas expressamente em lei, como nos exemplos citados e transcritos, ele pode ser invertido.

No presente caso, como se vê do artigo 365, I, do RIPI/82, transcrito anteriormente, não há previsão de inversão do ônus da prova, que continua sendo de quem acusa.

Por oportuno registrar que outro não é o entendimento da jurisprudência da Segunda Câmara deste Conselho que, ao julgar recursos de ofício semelhantes a este, assim decidiu:

**“Número do Recurso: 001066**

**Câmara: SEGUNDA CÂMARA**

**Número do Processo: 10980.004817/97-39**

**Tipo do Recurso: DE OFÍCIO**

**Matéria: IPI**

**Recorrente: DRJ-CURITIBA/PR**

**Recorrida/Interessado: INTERNATIONAL IMP. E EXP. DE AERONAVES LTDA.**

**Data da Sessão: 20/08/98 12:00:00**

**Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro**

**Decisão: ACÓRDÃO 202-10465**

**Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.**

**Ementa: IPI - MULTA DO ARTIGO 365, INCISO I, DO RIPI/82 - Carece de fundamento legal a aplicação desta penalidade quando a acusação de falta de emissão de notas fiscais na revenda de mercadorias importadas é suportada em mera presunção. Recurso de ofício a que se nega provimento.**

**Número do Recurso: 001094**

**Câmara: SEGUNDA CÂMARA**

**Número do Processo: 10980.008015/97-99**

**Tipo do Recurso: DE OFÍCIO**

**Matéria: IPI**

**Recorrente: DRJ-CURITIBA/PR**

**Recorrida/Interessado: CDB COMÉRCIO DE VEÍCULOS IMPORTADOS LTDA.**



Processo : 10980.004430/98-08  
Acórdão : 201-75.410  
Recurso : 107.885

Data da Sessão: 30/07/98 12:00:00

Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro

Decisão: ACÓRDÃO 202-10393

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

Ementa: IPI - MULTA DO ARTIGO 365, INCISO I, DO RIPI/82 - Carece de fundamento legal a aplicação desta penalidade quando a acusação de falta de emissão de notas fiscais na revenda de mercadorias importadas é suportada em mera presunção. Recurso de ofício a que se nega provimento."

Nessas condições, não há reparos a fazer na decisão recorrida.

**O CÁLCULO DA MULTA DO ARTIGO 366, I, DO RIPI/82, ESTÁ ERRADO? E OS REGISTROS REFERENTES ÀS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO NO PERÍODO DE 06/94 A 10/94 FORAM FEITOS?**

Sobre a matéria cabe transcrever o trecho da decisão recorrida que trata da matéria:

*"Consta, às fls. 49/61, cópias do livre Registro de Entradas, onde estão registradas as notas fiscais n<sup>os</sup> 0001/0008 e 0011/0015, de fls. 50, 52, 54, 56 e 58, referentes às D.I. n<sup>os</sup> 3032, 4022, 2007, 4818/4819, 5410/5412, 2342, 6408, 6718, 7335/7336, de fls. 05, 37, 61, 65, 78, 91, 101, 112, 129, 135, 147 e 154, no período de 06/94 a 10/94, sendo que a partir de 11/94 não foram escrituradas as demais entradas de veículos importados, conforme se comprova com o Termo lavrado pela fiscalização em 21/07/97 (fls. 60/61).*

*Quanto ao Livro Registro de Saídas cópias às fls. 73/83, também foram escrituradas as notas fiscais n<sup>os</sup> 0001/0003 e 0009/0015, referentes aos períodos de 07/94 a 10/94, não tendo sido escriturados em período algum os livros Registro de Apuração do IPI (fls. 85/88) e Registro de Inventário (fls. 63/66).*

*Tendo em vista a escrituração do livro Registro de Entradas e com base nas D.I. constantes do Demonstrativo de fls. 18/19, é de se cancelar o*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.004430/98-08  
**Acórdão** : 201-75.410  
**Recurso** : 107.885

*importância de R\$ 41.934,63, referente à multa do artigo 366, inciso I do RIPI/82, e de se manter a exigência no valor de R\$ 1.957.980,40, por estar comprovada, às fls. 35/88, a falta de escrituração fiscal desde 11/94.*

*Cabe ressaltar que existe um erro no auto de infração às fls. 06, no mês 06/94, onde constatou, na multa do artigo 366, inciso I do RIPI/82, que corresponde a 30% do valor comercial do produto, de CR\$ 46.572.082,53, o montante de CR\$ 14.871.624,75, quando o correto é CR\$ 13.971.624,76.*

*Assim, é de se manter em parte a multa por falta de escrituração de livros fiscais, no montante de R\$ 1.957.980,40.”*

O erro de cálculo é evidente e os registros constam as fls. 49/61.

Registre-se, por último, que a base legal do art. 366, I, do RIPI/82, é o § 3º do art. 83, acrescentado pelo art. 1º, alteração 3ª, do Decreto-Lei nº 400, de 1968, que foi revogado pelo art. 82 da Lei nº 9.532, de 10.12.97.

Isto posto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA