



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

**Processo n°** 10980.720064/2014-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.451 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2016  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** ARCELORMITTAL TUBARAO COMERCIAL S.A.  
**Recorrida** UNIÃO

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

Ementa:

**NULIDADE DE ACÓRDÃO POR SUPOSTO INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL. INEXISTÊNCIA.**

Antes de proferida decisão pela DRJ, referido órgão converteu o presente julgamento em diligência, o que motivou a unidade preparadora a esclarecer os fatos que estavam no escopo do pedido de perícia do contribuinte. Assim, não há que se falar em nulidade do acórdão por ofensa a ampla defesa, já que a perícia vindicada foi produzida, ainda que por método diferente daquele almejado pelo contribuinte.

**IPI. GLOSA DE CRÉDITO. OPERAÇÃO COM ARMAZÉM-GERAL E DEPÓSITO FECHADO**

O contribuinte não fez contra-prova suficiente para demonstrar que as operações com armazéns-gerais e depósitos fechados teriam sido assim discriminadas em notas fiscais em razão de um erro formal (indicação equivocada do CFOP).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Fillipe Leal Leite Néas, OAB/DF 32.944

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

1. Por bem retratar os fatos controvertidos no presente processo administrativo, me valho de parte do relatório desenvolvido pela DRJ de Porto Alegre (acórdão n. 10-55.622 - fls. 905/913), o que passo a fazer nos seguintes termos:

*Trata-se de impugnação tempestiva ao Auto de Infração das fls. 278 a 281, lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, para formalizar a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acrescido de juros de mora e multa de ofício, totalizando o crédito tributário o montante de R\$ 8.208.896,81 à data da autuação.*

*Conforme o Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento da Ação Fiscal, das fls. 262 a 276, o contribuinte incorreu na seguintes infrações:*

*a) escriturou no Livro Registro de Apuração do IPI, sob a denominação de “Outros Créditos”, créditos extemporâneos no valor de R\$ 3.685.505,33, que o sujeito passivo informou se tratarem de retorno de mercadorias remetidas para depósito fechado ou armazém-geral, para os quais sequer foram fornecidas as respectivas notas fiscais de retorno das mercadorias, ou seja, nenhuma evidência ao menos da entrada das mercadorias foi apresentada, que dirá da existência e da legitimidade dos créditos daí decorrentes;*

*b) escriturou créditos no montante de R\$ 2.106.625,19, pelo retorno de mercadorias que, de acordo com o sujeito passivo, teriam sido remetidas a depósito fechado ou armazém-geral, no documentário fiscal apresentado no curso da ação fiscal, não foi possível localizar as remessas (operações de saída) para depósito fechado ou armazém-geral com o correspondente destaque do tributo.*

*Assevera o autuante que embora intimado e reintimado a comprovar as operações de que decorreram os créditos em tela, o contribuinte não o fez.*

*Diante disso, a fiscalização glosou os referidos créditos, reconstituindo a escrita fiscal do estabelecimento, tendo emergido os saldos devedores que estão ora sendo exigidos, conforme demonstrativo da fl. 290.*

*O enquadramento legal da infração consta da fl. 280 e da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora no respectivo demonstrativo à fl. 287.*

*(...).*

2. Devidamente notificado, o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 295/304, oportunidade em que, em suma, alegou o que segue:

(i) que embora conste nas notas de devolução para a Recorrente o CFOP 1.906, o qual indica tratar-se de operação de retorno de armazém-geral ou depósito fechado, referido apontamento seria equivocado, uma vez que a real operação perpetrada e que ensejou o creditamento glosado seria de retorno de mercadorias cuja operação de origem sujeitou-se à incidência do IPI; logo, segundo a Recorrente, referido vício de caráter formal não poderia macular o crédito em si considerado (substância);

(ii) para provar o alegado, juntou algumas notas fiscais por amostragem (fls. 324/403), bem como solicitou realização de perícia contábil.

3. Encaminhado para julgamento, a DRJ de Porto Alegre entendeu por bem baixar o julgamento em diligência (resolução n. 628 - fls. 507/510), oportunidade em determinou que a unidade preparadora assim fizesse:

(...).

*a) analise as provas apresentadas, à vista das notas e livros fiscais do impugnante;*

*b) verifique se as mesmas refletem operações ocorridas de fato, atendendo o que prescreve a legislação do IPI;*

*c) produza informação fiscal conclusiva sobre o montante dos créditos que a impugnante venha a fazer jus; e*

*d) dê ciência do resultado da diligência ao interessado, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para que sobre ele se manifeste.*

4. Em resposta a tal diligência, foi apresentado o relatório fiscal de fls. 514/531 donde, de forma sumária, se extrai a conclusão que:

(i) ao analisar as notas fiscais por amostragem não foi possível atestar a pertinência entre o creditamento perpetrado pela Recorrente e tais documentos fiscais, uma vez que não haveria "correspondência entre as mercadorias objeto das notas fiscais de saída e posterior entrada, com base na descrição contida em tais documentos, bem como de evidências da causa da devolução tida por exigível pela legislação".

5. Intimada para se manifestar, a Recorrente apresentou nova impugnação (fls. 536/549) ao fundamento que a referida diligência teria implicado a "substituição da matéria tributável", o que inclusive redundaria na decadência do crédito exigido.

6. Diante deste quadro, a DRJ Porto Alegre julgou improcedente a impugnação do contribuinte, o que se extrai da ementa do acórdão já citado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009*

**CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO OU RETORNO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

*Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se do imposto destacado nas notas fiscais nas operações previstas na legislação do imposto. Não comprovado que os produtos que retornaram ao estabelecimento são os mesmos que dele saíram deve ser mantida a glosa.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009*

**PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.**

*Suprida a necessidade de prova pericial pela realização de diligência e pelos elementos constantes dos autos, a mesma é indeferida.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido. (grifos constante no original).*

7. Inconformado com tal decisão, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 923/942, oportunidade em que, preliminarmente, requereu (i) a nulidade da decisão, por negar a produção da prova pericial pleiteada e; no mérito, (ii) reafirmou a legitimidade substancial do seu crédito, cujo "vício" apontado pela fiscalização decorreria de simples erro formal decorrente da indicação inadequada de CFOP nas notas fiscais que originaram o creditamento.

8. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

9. O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos necessários para o seu conhecimento, o que passo a fazer a seguir.

### **(i) Da preliminar de nulidade do acórdão recorrido**

10. Antes de adentrar o mérito da presente demanda, mister se faz neste instante analisar a preliminar desenvolvida pela Recorrente.

11. Segundo alega o contribuinte, a r. decisão da DRJ seria nula uma vez que teria negado a produção de prova pericial pleiteada em impugnação e que teria o seguinte escopo:

QUESITO Nº 1: Pede-se o i. perito que relacione todas as notas fiscais de saída da Impugnante, emitidas durante o ano de 2009, cujo destinatário das mercadorias seja a empresa ArcelorMittal Gonvarri Brasil Produtos Siderúrgicos S/A, indicando o valor da operação, o CFOP, a data e o montante do IPI destacado em cada nota;

QUESITO Nº 2: Requer-se ao especialista que relacione todas as notas fiscais de entrada de mercadorias emitidas pela ArcelorMittal Gonvarri Brasil Produtos Siderúrgicos S/A durante o ano de 2009 contra a Impugnante, indicando o valor da operação, o CFOP, a data e o montante do IPI destacado em cada nota;

QUESITO Nº 3: Confrontando-se os dados obtidos nos quesitos 1 e 2, pede-se que o *expert* verifique se as mercadorias que foram transferidas a ArcelorMittal Gonvarri Brasil Produtos Siderúrgicos S/A correspondem àquelas que retornaram a Suplicante, elucidando, ainda, se o valor do IPI destacado nestas últimas corresponde ao crédito total glosado no auto de infração;

QUESITO Nº 4: Por fim, solicita-se ao perito que esclareça se a Impugnante escriturou, em seu livro de registro de entradas, no ano de 2009, as notas fiscais de entrada emitidas pela ArcelorMittal Gonvarri Brasil Produtos, sob o CFOP 5.949, no Código Fiscal 1.906.

12. Entendo, todavia, que a pretensão do contribuinte neste tópico em particular não pode prosperar.

13. Conforme já relatado alhures, embora a DRJ de Porto Alegre não tenha designado perícia propriamente dita, nos exatos termos do que prevê o art. 18 do Decreto n. 70.235/72, referido órgão julgador, antes de proferir o acórdão recorrido, entendeu por bem baixar o presente caso em diligência para que a documentação fiscal apresentada por amostragem pelo contribuinte em Impugnação fosse analisada pela unidade preparadora, de modo a constatar se o contribuinte *materialmente* fazia jus aos créditos glosados apesar do aparente "erro formal" das notas que lhe deram subsídio.

14. Percebe-se, pois, que a diligência determinada pela DRJ estava em sintonia com a pretensão do contribuinte quando pleiteou a produção de perícia, i.e., provar que os créditos glosados, apesar de um vício formal, eram substancialmente legítimos.

15. Acontece que o resultado desta diligência foi prejudicial ao contribuinte, haja vista que, após a análise das NF's juntadas por amostragem, o fiscal da unidade preparadora concluiu pela impossibilidade de atestar a pertinência entre o creditamento perpetrado pela Recorrente e tais notas fiscais, uma vez que não haveria "correspondência entre as mercadorias objeto das notas fiscais de saída e posterior entrada, com base na descrição contida em tais documentos". Tal fato, entretanto, será objeto de análise no mérito do presente voto.

16. O que é importante neste instante é demonstrar que não há que se falar em cerceamento de defesa a macular o acórdão recorrido, uma vez que a pretensão do contribuinte quanto à realização da perícia foi atendida, ainda que por caminhos metodológicos distintos daquele por ele almejado.

**(i) Do mérito: a (i) legitimidade do crédito glosado**

17. Superada a questão preliminarmente enfrentada, mister se faz analisar a suposta legitimidade do crédito glosado, mas não sem antes tecer algumas considerações a respeito da partilha do ônus probatório, considerações essas essenciais para o deslinde da presente demanda.

18. Como é sabido, o art. 373 do novo Código de Processo Civil<sup>1</sup> distribui o ônus probatório entre autor e réu, cabendo ao primeiro provar o fato constitutivo do seu direito, enquanto que ao segundo cabe o ônus de provar a existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão do Autor.

19. Trazendo, de forma subsidiária (art. 15 do NCPC), a aludida regra processual para a realidade do processo administrativo tributário, é possível afirmar que, na hipótese de uma autuação compete ao Fisco provar a existência do fato constitutivo da sua pretensão e, ao contribuinte, comete o mister de demonstrar a existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos desta mesma pretensão.

20. No caso decidendo o Fisco alega que o Recorrente escriturou indevidamente créditos de IPI decorrentes da devolução de produtos que (i) teriam saído do seu estabelecimento sem incidência do imposto e, ainda, (ii) com base em notas que indicavam o retorno de mercadorias para depósito fechado ou armazém-geral, sem que houvesse prova de que a correlata saída teria sido objeto de destaque de IPI.

21. Para provar tal fato, a fiscalização demonstrou que tais créditos se deram com base em notas fiscais com o CFOP n. 1.906, o qual refere-se à operações de retorno de armazém-geral ou depósito fechado que, em regra, se sujeitam à suspensão do IPI, nos termos do estabelecem os artigos 404 e s.s. do RIPI/2002, vigente à época dos fatos.

22. Tal fato, inclusive, é reconhecido pelo próprio contribuinte, conforme se observa da seguinte passagem da sua Impugnação (fl. 301):

---

<sup>1</sup> "Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."

A bem da verdade, pois, não se trata de créditos lastreados em operação de retorno de mercadoria de armazém geral ou depósito fechado, como concluiu o Fisco com base no código CFOP - 1.906 - informado na escrituração das Notas Fiscais da *ArcelorMittal Gonvarri*, claramente de forma equivocada, frise-se; este equívoco material não é capaz de infirmar o direito de crédito, pois a documentação fiscal não é *constitutiva* do crédito, ou tampouco pode modificar a natureza da operação, como ocorreu no mundo dos fatos. E o que ocorreu, repita-se, não foi uma remessa para armazém ou depósito fechado, sobretudo porque o destinatário dos bens, que os devolveu em seguida, **sequer possui como objeto social a atividade de armazém ou depósito**, como se depreende do exame das atividades relacionadas no respectivo comprovante de inscrição no CNPJ (doc. 4, anexo).

23. Diante deste quadro, i.e., pautado nas notas fiscais registradas pela própria Recorrente com o CFOP n. 1.906, o fisco provou, em princípio, a injuridicidade dos créditos tomados pelo Recorrente, ou seja, a fiscalização provou os fatos constitutivos do seu direito.

24. Nesse sentido, caberia ao contribuinte fazer contra-prova capaz de refutar a pretensão fiscal, impedindo-a, modificando-a ou extinguindo-a. E foi isso que o contribuinte tentou fazer com as notas fiscais de fls. 324/403, acostadas por amostragem.

25. Importante neste momento fazer o registro que a apresentação de tais notas por *amostragem*, no âmbito do processo administrativo tributário, se não bastante para rechaçar a prova fiscal seria, ao menos em tese, suficiente para suscitar uma dúvida que, conjugada com a ideia de verdade material<sup>2</sup>, permitiria a conversão do presente julgamento em diligência.

26. Assim, movido por tal espírito, debrucei-me sobre as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, as quais, todavia, não são capazes de infirmar a sobredita prova fiscal. Isso porque, conforme destacado pela fiscalização em resposta à diligência suscitada pela DRJ de Porto Alegre, ainda que considere que o contribuinte tenha errado o número do CFOP, não há correspondência entre as mercadorias retratadas nas notas fiscais de saída e posterior entrada com base na descrição contida em tais documentos.

27. Para se chegar a tal conclusão convém destacar, v.g., a NF de saída 000094 (fl. 326 - com destaque de IPI) e a de entrada n. 00001216 (fl. 327), a qual seria, segundo o contribuinte, a sua correspondente. Ao se analisar a citada nota fiscal de entrada é

<sup>2</sup> O princípio da verdade material não é aqui empregado como uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecias e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir fatos sociais no universo jurídico por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá, preponderantemente, em razão da relevância do valor jurídico extraído do fato que se pretende provar juridicamente. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em tais processos.

possível verificar no campo "informações complementares" referência a NF 000094, o que é perceptível pela indicação do seu número e da data da sua saída (05/12/2008). Todavia, ao se comparar os produtos descritos em tais documentos fiscais é possível verificar uma discrepância: na NF de saída consta no campo "descrição do produto" o código "UCPNEX22X2302GI", com peso bruto de 15,726 toneladas e peso líquido de 15,640 toneladas; por sua vez, na "correspondente" NF de entrada o produto é descrito como "bobina galvanizada", com peso bruto de 15,540 toneladas. Deste confronto é possível perceber que, embora formalmente conste na nota de entrada referência a nota de saída com destaque de IPI, materialmente não há simetria entre o produto que saiu e aquele que retornou para a Recorrente, haja vista uma divergência tanto na descrição quanto no peso das mercadorias. O mesmo acontece, exemplarmente, para o conjunto de NF's de fls. 328/329, 342/343, 352/353, dentre outras.

28. Em suma, a Recorrente não conseguiu fazer contra-prova hábil para desqualificar a prova perpetrada pela fiscalização e que comprova a existência do fato constitutivo da sua pretensão.

29. Por fim, diferente do que aduz a Recorrente, o relatório fiscal de fls. 514/531, resultado da diligência determinada pela DRJ de Porto Alegre, não redundou em alteração da motivação do lançamento, o que estaria em descompasso com o disposto no art. 146 do CTN. Em verdade, referida resposta atendeu um pleito do próprio contribuinte (produção de perícia, conforme já aduzido no tópico "i" do presente voto), bem como serviu para clarificar os fatos abordados na presente autuação, sem que com isso se tivesse promovido uma pretensa requalificação jurídica de tais fatos.

### **Dispositivo**

30. Ante o exposto, **voto** no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário interposto.

31. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator