



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

Processo nº 10980.725481/2012-79
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-004.682 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria IPI
Recorrentes CNH LATIN AMERICA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO.

Tendo em vista que as Soluções de Consulta que subsidiaram a autuação foram superadas por entendimento superveniente no âmbito da própria Receita Federal, deve ser mantida a decisão *a quo* que exonerou a parte do crédito tributário decorrente da reclassificação fiscal das plataformas de colheitadeiras.

NOTA FISCAL. SAÍDA NÃO COMPROVADA. MULTA REGULAMENTAR.

Aplica-se a multa correspondente ao valor atribuído à mercadoria na nota fiscal que não correspondente a efetiva saída do suposto estabelecimento emitente, fora dos casos permitidos pela legislação. Cabe, no entanto, exonerar da autuação a parcela, ainda que de valor ínfimo, relativa às notas fiscais para a quais restou comprovada, no curso da diligência fiscal, a sua regular emissão.

ARQUIVOS DIGITAIS. NÃO ATENDIMENTO À FORMA. MULTA REGULAMENTAR.

Cabe a exigência da multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período aos contribuintes fiscalizados que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos estabelecidos em ato normativo.

A definição legal de receita bruta para fins de base de cálculo da multa é a do Imposto sobre a Renda, razão pela qual deve ser aferida em relação a pessoa jurídica, e não somente em relação ao estabelecimento fiscalizado.

Recurso de Ofício negado

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar da autuação a multa por emissão de nota fiscal sem a devida saída da mercadoria relativamente às notas fiscais de números 470.635, 461914, 525283, 527525 e 543234 (item 3.1.3.1.d do voto condutor). Os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis, Rodolfo Tsuboi e Carlos Daniel deram provimento em maior extensão, o que foi negado por voto de qualidade. O Conselheiro Diego Ribeiro apresentou declaração de voto. A Conselheira Maysa Pittondo declarou-se impedida, sendo substituída pelo Conselheiro Suplente Rodolfo Tsuboi.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário e de ofício** contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto, que julgou **procedente em parte** a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

A mercadoria “plataforma de corte para montagem em colheitadeira propulsora, destinada à colheita de diversos tipos de culturas de grãos, provida de barra de corte flexível, molinetes com dentes de plástico resistente e sistema de recolhimento do material cortado”, classifica-se no código NCM 8433.59.90.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. UTILIZAÇÃO, RECEBIMENTO OU REGISTRO. MULTA REGULAMENTAR.

Inflige-se a multa correspondente ao valor atribuído à mercadoria na nota fiscal inidônea, não correspondente a efetiva saída do suposto estabelecimento emitente, sendo o documento fiscal utilizado, recebido ou registrado, em proveito próprio ou alheio, pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

ARQUIVO EM MEIO MAGNÉTICO. MULTA REGULAMENTAR.

A prestação de informações incorretas em meio magnético enseja a aplicação da multa regulamentar de 5% sobre o valor das operações.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal, assim como a necessidade de observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Trata o processo de auto de infração, lavrado em 18/07/2012, para a exigência de IPI, multa de ofício, multa pela utilização de nota fiscal irregular, multa pela apresentação de arquivos magnéticos em desacordo com as especificações, no total de R\$61.936.386,87.

A autoridade fiscal identificou as seguintes infrações:

1. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL:

Em relação ao produto denominado *plataformas de colheitadeiras ou plataforma de corte para colheitadeiras*, em operações com CFOP de operações tributadas, a contribuinte utilizou-se dos códigos 8433.59.90 e 8433.20.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, com alíquota de 0%, mas a autoridade fiscal entendeu que seriam classificados sob o código 8433.90.90, com alíquota de 4% para o ex tarifário Ex 01.

2. EMISSÃO DE NOTA FISCAL SEM A DEVIDA SAÍDA DE MERCADORIA:

A fiscalização apurou divergência dos valores relativos às saídas no mercado externo, para os quais na DIPJ constava o montante de R\$ 514.715.440,64, enquanto que os arquivos digitais apresentados apontavam o valor de R\$ 239.969,11 para as mesmas saídas. Assim, a contribuinte foi intimada e reintimada a apresentar os arquivos digitais no formato exigido pela legislação complementar e intimada a justificar essa diferença.

No entanto, os arquivos digitais finalmente apresentados não apresentavam as informações indispensáveis para o confronto da escrituração fiscal com as notas fiscais em meio físico e também as planilhas auxiliares não foram hábeis a justificar a existência de notas fiscais de saída para o Exterior, emitidas sob o CFOP nº 7.949, no montante de cerca de quinhentos milhões de reais, conforme esclareceu a fiscalização no termo de encerramento da ação fiscal:

(...)

*Confrontando os **arquivos digitais** das Notas Fiscais de Saída do período de apuração de janeiro a dezembro do ano de 2008 entregues, os quais deveriam atender as especificações técnicas e os formatos previstos no Ato Declaratório COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº 25, de 7 de junho de 2010, com as **notas fiscais em meio físico** apresentadas, verificou-se que diversos dados necessários ao trabalho da fiscalização permaneciam ausentes nos referidos arquivos, e, por isso, não puderam ser usados.*

As irregularidades dos arquivos digitais eram ausência total de dados das notas fiscais do período de janeiro de 2008, ausência de produtos descritos nas notas fiscais de saída, isto é, ausência de itens constantes nas notas fiscais de saída, número da Declaração de Exportação à qual as notas fiscais foram vinculadas no processo de exportação, descrição detalhada das mercadorias, entre outros.

Esse fato importou na exigência de apresentação de diversas tabelas geradas no Programa Excel por parte do sujeito passivo, para que se tornasse possível o trabalho da fiscalização, tabelas fornecidas no curso do procedimento de diligência pelo autuado.

*Da análise dos dados, fornecidos em tabelas geradas no Programa Excel, que deveriam vincular, à lista de Declarações de Exportação do sujeito passivo no período, as Notas Fiscais de Saída de mercadorias para o Exterior, as quais estariam sem comprovação da devida exportação, concluiu-se que as **Declarações de Exportação** informadas para justificar as saídas de mercadorias declaradas no Campo 10 da Ficha 22 da DIPJ 2009 – Ano Calendário 2008, como Outras Saídas para o Mercado Externo, já haviam sido informadas no curso desse procedimento de diligência para justificar as saídas de mercadorias declaradas no Campo 9 da Ficha 22 da DIPJ 2009 – Ano Calendário 2008.*

*Ou seja, havia duplicidade de informações prestadas pelo sujeito passivo, restando **sem justificativa** a existência de **notas fiscais de saída para o Exterior**, emitidas sob o CFOP nº 7.949, no montante de aproximadamente **Quinhentos Milhões de Reais**.*

(...)

Verificou a fiscalização que o montante declarado para Saídas para o Mercado Externo da filial 0009-85 era superior à Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos de toda a pessoa jurídica, matriz e todas filiais, inclusive a 0009-85, ou seja, haveria divergência de mais de 20% (vinte por cento) entre o valor informado como exportado (Saídas de Mercadorias para o Exterior) por um único estabelecimento e, o efetivamente levado à tributação (IR e Contribuições Sociais). Desta forma, caso as Saídas para o Mercado Externo se comprovassem, o valor levado à tributação pelo sujeito passivo seria inferior ao devido.

Tendo a contribuinte, em sua resposta à intimação sobre essa divergência, relacionado a cada despacho de exportação, ainda que de uma única mercadoria, mais de uma nota fiscal, selecionou-se, por amostragem, três Notas Fiscais de Saída (459085, 520702 e 519435), cujas operações de saída de mercadorias para o Mercado Externo foram vinculadas pelo sujeito passivo a Declarações de Exportação já amparadas por outras notas fiscais, para análise específica, concluindo que restaram sem comprovação de saída das respectivas mercadorias essas Notas Fiscais e mais todas aquelas constantes do Anexo I ao Termo de Intimação nº 004.

3. APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS EM DESACORDO COM AS ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS:

A interessada foi intimada a apresentar diversos elementos fiscais, inclusive arquivos digitais do período de 01/2008 a 12/2008, os quais foram apresentados incompletos e em desacordo com o Ato Declaratório COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº 25, de 07 de junho de 2010, e na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001.

Tendo sido reintimada a apresentar os arquivos digitais em conformidade com as especificações estabelecidas, os novos arquivos digitais apresentados ainda apresentavam falhas, quais sejam, ausência total de dados das notas fiscais do período de janeiro de 2008, ausência de produtos descritos nas notas fiscais de saída, isto é, ausência de itens constantes nas notas fiscais de saída, de número da Declaração de Exportação à qual as notas fiscais foram vinculadas no processo de exportação, de descrição detalhada das mercadorias, entre outros.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, alegando e requerendo, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

- 1. Que não houve erro de classificação fiscal, apresentando Laudo Técnico objetivando respaldar tal afirmação;*
- 2. Que a exigência do valor de R\$ 30.957.904,15, relativa à emissão de nota fiscal que não corresponde a uma efetiva saída, assentou-se em um trabalho por amostragem e que tais operações refletiam efetivas saídas de mercadorias ou operações simbólicas, autorizadas pela legislação federal e estadual, saídas que sequer se sujeitavam à incidência do IPI;*
- 3. Que a autoridade fiscal não solicitou à impugnante quaisquer esclarecimentos sobre as operações referentes aos CFOP's n°s 5949 e 6949;*
- 4. Que as operações relativas ao CFOP n°s 5949 e 6949 são as operações normais e cotidianas de qualquer grande empresa, tais como: remessas para demonstração em feiras, retorno de remessa para testes ou locação, remessa para armazenagem, transferências de bens do ativo imobilizado;*
- 5. Que a multa regulamentar deve ser cancelada, pois as eventuais infrações não trouxeram impactos no IPI;*
- 6. Que para fins de cálculo do crédito presumido de IPI, como defendido pela Fiscalização, a impugnante, contribuinte do PIS e da COFINS não cumulativos, já não pode aproveitá-lo há um bom tempo;*
- 7. Que a multa correspondente ao valor da operação é desproporcional e confiscatória;*
- 8. Que houve erro na capitulação da penalidade imposta pela apresentação de arquivos digitais em desconformidade da legislação complementar e que a ausência de dados não comprometeu o trabalho fiscal;*
- 9. Que as penalidades fixadas pelo artigo 12 devem ser interpretadas com parcimônia, devendo ser afastadas ilações que se distanciem do razoável;*
- 10. Que é necessário o recálculo da multa decorrente da aplicação do artigo 12 da Lei nº 8.248/1991, pois deveria incidir sobre a receita bruta do estabelecimento;*
- 11. Requer, caso necessário, realização de diligência para exame dos originais e totalidade das notas fiscais relativas às situações objeto de autuação e, por fim, o cancelamento do Auto de Infração.*

A Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência, tendo a Unidade de Origem esclarecido, em síntese, que:

- Os efeitos da Orientação NBM/DISIT 9ª RF nº 008/96 cessaram a partir de 1º de janeiro de 1997, por força do art. 48, §13 da Lei nº 9.430/96, em conjunto com o art.15 da IN nº 02 de 1997.

- As planilhas não localizadas foram reanexadas e reentregues ao contribuinte com reabertura de prazo para impugnação à contribuinte, a qual apresentou parte das notas fiscais que embasaram o lançamento.

- Resta sem justificativa a emissão das Notas Fiscais de CFOP nº 7949 - Outras saídas não especificadas, não havendo razão de existir mais de uma nota fiscal para a mercadoria já amparada por outras duas notas fiscais, uma de venda e outra de remessa.

A contribuinte apresentou sua manifestação em face da diligência, aduzindo, em síntese, que: a) o art. 48, §13 da Lei nº 9.430/96 em conjunto com o art. 15 da IN nº 02/97 só se aplicariam às consultas não solucionadas definitivamente e b) lesão ao princípio da verdade material em relação às notas fiscais autuadas de CFOP nº 7949.

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto julgou a impugnação parcialmente procedente, sob os fundamentos sintetizados abaixo:

- As soluções de consulta citadas pela fiscalização em sua fundamentação foram reformadas pelas Soluções de Divergência COANA nºs 3 e 4/2013, com posicionamento favorável à classificação fiscal adotada pela contribuinte. Mesmo que a consulta só produza efeito entre as partes, não se pode negar que ela é um guia da correta classificação fiscal, tanto para a fiscalização, como para o contencioso administrativo, sendo que o órgão da Receita Federal máximo para dirimir dúvidas quanto a posição de um determinado produto na TIPI é a COANA. Diante disso, considerando o que a própria Receita Federal dispôs sobre a matéria de forma diversa, a parcela da autuação referente à reclassificação fiscal deve ser exonerada.

- As alegações de erro ou de não alteração do IPI devido não têm o condão de elidir a multa aplicada por *emissão ou utilização de nota fiscal irregular*. Quanto às demais notas fiscais, não há necessidade de nova diligência, sendo que o contribuinte já teve a oportunidade de juntar todas as provas que quisesse na impugnação e na diligência efetuada, a qual, inclusive, reabriu o prazo para tanto. A fiscalização demonstrou um *modus operandi*, caracterizando a forma peculiar de como agia o estabelecimento ao dar saída de seus produtos, não se tratando de mera presunção, mas de prova indiciária, a qual é acolhida pelo direito tributário, nela se podendo fundar o lançamento ou o despacho que denega o ressarcimento.

- A penalidade prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91 aplica-se a um ato do contribuinte, qual seja, omitir ou negar-se a fornecer informações solicitadas pelo Fisco, o que não é o caso, em que a contribuinte forneceu os meios magnéticos solicitados, contudo, boa parte destes era imprestável, ou seja, ausentes as informações necessárias, com infração ao Ato Declaratório COFIS nº 15/2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº 25/2010, e à Instrução Normativa SRF nº 86/2001. Sobre a base de cálculo da multa, a definição legal de receita bruta é a do imposto de renda e a obrigação acessória em meio magnético não atende só à fiscalização do IPI, prestando-se, inclusive para verificar se a receita bruta declarada está correta. Sobre o percentual da multa, estando ele fixado em lei, cabe à Administração apenas velar pelo seu fiel cumprimento.

Assim, concluiu o julgador de primeira instância pela "exoneração do IPI lançado no valor de R\$ 2.849.911,79, bem como os juros moratórios (R\$ 1.122.540,33) e a multa de ofício (R\$ 2.137.433,76) imputados sobre o valor do imposto, mantendo-se as multas regulamentares no montante de R\$ 55.826.500,99".

Essa decisão foi submetida à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 70 do Decreto nº 7.574/2011, por força do recurso necessário.

Tendo sido a contribuinte cientificada na data 01/09/2014 pela abertura dos arquivos correspondentes no e-processo, apresentou seu recurso voluntário, em 01/10/2014, alegando, em síntese:

Parte 1: quanto ao item nº 002 do Auto de Infração:

- O recurso tem como objetivo nuclear fazer com que as alegações e provas documentais levantadas pela recorrente em sua peça impugnatória e durante a fase de instrução para a diligência sejam finalmente analisadas. A DRJ não só ignorou as razões de defesa suscitadas pela recorrente, como desconsiderou o evidente insucesso da diligência fiscal que ela própria fez executar.

- Apenas algumas notas fiscais autuadas destinadas ao mercado externo (CFOP nº 7949) foram analisadas, restando sem verificação a maioria esmagadora das notas fiscais ou outros documentos, como os respectivos livros fiscais. Como poderia, então, a DRF ter tamanha certeza de que elas foram emitidas irregularmente? É óbvio que não poderia, ainda mais porque não solicitou quaisquer esclarecimentos sobre tais documentos, principalmente as notas de CFOP's nºs 5949 e 6949. Como admitir que, num universo de mais de 7000 notas fiscais, o exame concreto de pouca mais de 30 delas seja suficiente para o lançamento de multa que supera 30 milhões de reais?

- A amostragem é condenada na jurisprudência administrativa quando utilizada como fundamento da autuação, embora possa ser empregada com técnica de fiscalização, para averiguar indícios de irregularidades, por exemplo. Nesse sentido foi decidido pela DRJ/Florianópolis, mediante o Acórdão nº 07-20113, de 28 de maio de 2010, bem como por este Conselho, mediante os Acórdãos nºs 3401-00.977, de 29 de setembro de 2010, e 204-02.117, de 8 de maio de 2007. A DRF de Curitiba/PR valeu-se da amostragem para executar seus trabalhos. Ela poderia, no máximo, ter constituído apenas pequena parte do crédito tributário lançado, nunca todo ele. Pelo que se deve concluir pela nulidade do trabalho fiscal.

- Além da nota fiscal de venda (CFOP nº 7101), a recorrente emite outras notas fiscais de simples remessa (CFOP nº 7949), autorizadas pelo RIPI, seja para acobertar a entrega da venda a ordem, seja para acobertar o transporte fracionado dos produtos. O acórdão recorrido não fez qualquer comentário a respeito das exportações por conta e ordem ou sobre o transporte fracionado, o que o inquina de nulidade. Entre as notas fiscais autuadas de CFOP nº 7949 há diversas situações distintas, tais como: exportações, que são por conta e ordem e que exigem transporte fracionado; remessas de peças/elementos faltantes e casos em que não se admitem as "cartas de correção".

- As vendas no mercado interno foram autuadas, mas sobre elas não foi feita qualquer consideração sobre a natureza das operações ou sobre a análise de qualquer documento a elas relativo, nem na autuação, nem na diligência, tampouco no acórdão recorrido. As notas fiscais de CFOP's nºs 5949 ou 6949 correspondem a efetivas saídas de mercadorias. Além das vendas fracionadas, várias delas se prestaram a acobertar remessas de itens para que os empregados da recorrente exerçam suas atividades fora do estabelecimento; remessas em devolução de produtos recebidos de fornecedores para testes ou de máquinas que haviam sido locadas; remessas para armazenagem de parte da produção; remessas de bens do ativo imobilizado em transferência entre os estabelecimentos; remessas para troca de itens incorretamente enviados, bem como remessas de mercadorias e de suas embalagens para que terceiros as embalassem. Todos esses casos, abrangidos e autorizados pela legislação, sequer foram mencionados no acórdão recorrido.

- Ressai óbvio que a recorrente não incorreu na prática da infração de emitir nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída fora dos casos permitidos no RIPI. Isso porque as notas fiscais objeto da autuação foram emitidas em casos permitidos expressamente pelo RIPI e pela legislação tributária estadual, além do que todas elas corresponderam a efetiva saída de mercadoria.

- A hipótese dos autos é, sem sombra de dúvidas, de anulação do auto de infração, pois o contribuinte não pode ser submetido a tamanho desrespeito. De todo modo, pelas exigências da causalidade, a recorrente reitera que está a disposição para a execução de nova diligência fiscal, para a qual poderá apresentar quaisquer documentos ao Fisco em seu estabelecimento ou, caso se entenda diversamente, trazê-los todos aos presentes autos.

- Ad argumentandum, as notas fiscais não produzem efeitos para fins do IPI (operações não sujeitas a sua incidência, por exemplo), o que acarreta a inaplicabilidade da sanção ao presente caso.

Parte II: quanto ao item nº 003 do Auto de Infração

- Se a recorrente se omitiu, mesmo que involuntariamente, no fornecimento de alguns dos dados requestados - e foi o que fez, segundo as autoridades fiscais - a multa aplicável era, justamente, a fixada para aqueles que "(...) omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas (...)", nos termos do art. 12, II da Lei nº 8.218/91. Demais disso, essa sanção é mais benéfica e deve prevalecer em relação aquela aplicada, a teor do art. 112, I do CTN.

- A multa instituída no art. 12, I da Lei nº 8.218/91 somente se justifica se os equívocos impossibilitarem o acesso às informações prestadas. (vide Acórdãos nºs 330-101.418 e 103-23.335).

- Requer o cancelamento da multa porque se aplicou à impugnante sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público, em clara desproporção lógica e axiológica na relação entre o pressuposto de fato infracional e a pena prescrita.

- Estando em jogo o IPI, tributo que incide sobre a realidade do estabelecimento, a multa deveria ter levado em consideração a receita bruta apenas do estabelecimento autuado e não da pessoa jurídica com um todo, nos termos do art. 112 do CTN.

Requer, ao final, a recorrente: i) o cancelamento da multa relativa ao item 002 do auto de infração, seja por sua nulidade ou por sua improcedência; ii) o cancelamento da multa descrita no item 003 do auto de infração ou supletivamente o seu recálculo; e iii) caso entenda necessário o órgão julgador, a determinação de nova diligência e/ou perícia para exame da documentação fiscal relativa às situações objeto de autuação pelo item 002 do auto de infração.

Mediante a Resolução nº 3402-000.775– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 27 de abril de 2016, o julgamento foi convertido em diligência, nos seguintes termos:

(...)

Na análise do recurso voluntário, no que concerne ao item nº 002 do Auto de Infração, verifica-se que a recorrente apresenta informações novas acerca de suas operações, que poderiam, em tese, justificar a emissão de algumas notas fiscais, consideradas pela fiscalização como emitidas irregularmente, sem as correspondentes saídas das mercadorias.

Com relação à Nota Fiscal nº 471.790 (CFOP 7949 - Outras saídas não especificadas), por exemplo, cuja cópia consta na fl. 84.287 (localizada após várias horas de busca por esta Relatora), que conjuntamente com a Nota Fiscal nº 472.789 (CFOP 7101), retratariam uma operação venda para exportação com o transporte fracionado, nos termos do art. 333, VI do RIPI/2002, poderia, em tese, haver justificativa para a emissão do documento fiscal sob o CFOP 7949. A recorrente alega que essa situação também ocorreria para as operações relativas ao

doc. 02 da petição protocolada em 26/07/2013, o qual esta Relatora não conseguiu localizar no processo.

Em outras modalidades de operações há o mesmo tipo de alegação da recorrente, sem a determinação de quais seriam exatamente esses documentos fiscais e em que folhas do processo se encontrariam.

Não há que se olvidar que a atividade de "provar" não se limita a simplesmente juntar uma massa de documentos aos autos, mas inclui a associação desses documentos com os argumentos apresentados no recurso, mormente quando o processo já ultrapassa 86 mil folhas.

Observa-se, por parte da recorrente, a tentativa de demonstrar a regularidade da emissão das notas fiscais em situações diversas das retratadas pela autoridade fiscal, nas seguintes modalidades de operações:

3.1.3.1. Operações com o mercado externo:

- a) Notas Fiscais emitidas para acobertar a remessa/venda por conta e ordem com o transporte fracionado de mercadorias*
- b) Exportações, que não são por conta e ordem, e que exigem o transporte fracionado*
- c) Remessas de peças/elementos faltantes*
- d) Casos em que não se admitem as "cartas de correção"*

3.1.3.2. Operações no mercado interno:

- a) remessas em devolução de produtos recebidos de fornecedores para testes ou máquinas que haviam sido locadas*
- b) remessas para armazenagem*
- c) remessas de bens do ativo imobilizado entre os estabelecimentos*
- d) remessas para troca de itens incorretamente enviados, nos termos do art. 266 do RICMS/PR*
- e) remessas de mercadorias e material de embalagem para terceiros realizarem o procedimento de embalagem*
- f) vendas fracionadas*
- g) remessa de bens para os empregados exercerem suas atividades fora do estabelecimento.*

Assim, de forma a tornar factível o julgamento do recurso por este Colegiado, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72², voto no sentido de converter o julgamento em diligência para solicitar à fiscalização da DRF/Curitiba que:

- a) Intime a recorrente a identificar com precisão e localizar no processo os documentos fiscais juntados que fariam prova em cada modalidade de operação alegada, item a item 3.1.3.1. Operações com o mercado externo (itens "a" a "d" acima) e 3.1.3.2. Operações no mercado interno (itens "a" a "g" acima).*
- b) Analise, considerando os documentos relativos a cada modalidade de operação apontada pela recorrente, a regularidade da emissão das notas fiscais correspondentes e sua eventual potencialidade para afastar total ou parcialmente a multa por "emissão de nota fiscal sem a devida saída de mercadoria" (item 002 do auto de infração), emitindo um parecer fundamentado.*
- c) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendolhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.*

d) Por fim, após decorrido o prazo de manifestação da interessada, devolva os autos a este Conselho Administrativo para prosseguimento.
(...)

O resultado da diligência foi informado pela fiscalização em detalhado Termo de Encerramento de Diligência, no qual se concluiu que:

(...)

Conclusão

Em síntese, das alegações e cópias de notas fiscais e outros documentos juntados pela recorrente, nada de inédito se verificou, isto é, nenhuma informação foi trazida aos autos que fosse capaz a justificar a emissão das notas fiscais considerada indevida na autuação.

E, além de nada trazer de novo aos autos, a recorrente findou por afirmar não ter enveredado esforços para localizar notas fiscais das operações ainda que essas estejam detalhadas, nas planilhas pela própria juntada aos autos.

Quer dizer, não se deu o trabalho de produzir provas suficientes para afastar a autuação, havendo, tão somente, alegado, de forma leviana, que a fiscalização teria analisado apenas 50 (cinquenta) das 7.000 (sete mil) notas fiscais de sua emissão, o que constituiria uma ilegalidade capaz de tornar nula a autuação.

Como já exposto, tal alegação dista da verdade!

Porque, repise-se, foi a recorrente autuada com a pena de multa no valor da mercadoria em razão da emissão de notas fiscais sem a correspondente saída da mercadoria. Essa pena foi aplicada pela constatação de que 954 (novecentos e cinquenta e quatro) notas fiscais com destino no Exterior, e 267 (duzentos e sessenta e sete) destinadas ao mercado interno, foram emitidas sem justificativas! E, mesmo que tenha emitido mais de 7.000 (sete mil) notas fiscais, tão somente se constatou que parcela dessas emissões foi indevida!

Prova de que a análise da autoridade fiscal não se limitou a 50 (cinquenta) notas fiscais! Pelo contrário, para se determinar quais notas fiscais tiveram emissão indevida, logicamente, é de se concluir que se fez necessário a verificação de um universo de notas fiscais em número muito superior às que embasaram a autuação, ainda que a recorrente não tenha fornecido o arquivo magnético dessas notas como deveria, ato que foi punido com multa diversa na presente autuação.

O valor dessas notas fiscais alcança R\$ 15.976.139,35 (Quinze milhões, novecentos e setenta e seis mil, cento e trinta e nove reais e trinta e cinco centavos) das destinadas ao Exterior, e R\$ 14.981.764,80 (Quatorze milhões, novecentos e oitenta e um mil, setecentos e sessenta e quatro reais e oitenta centavos) referentes ao mercado interno.

Por fim, como já dito, não logrou fazer prova que a emissão de notas fiscais, como demonstrado na autuação, não seria indevida.

Outrossim, a autoridade fiscal efetuou o lançamento com base em seu convencimento acerca das provas e elementos angariados no curso do procedimento fiscal.

(...)

Intimada a se manifestar em face da conclusão da diligência, a recorrente alegou, em síntese, que:

(...)

Todavia, com o devido respeito, os argumentos desenvolvidos pela Fiscalização, além de não configurarem conduta admitida pelos arts. 146 e 149 do CTN (dada a alteração de critérios jurídicos para defender a autuação), não são suficientes para infirmar as razões trazidas pela Recorrente em seu Recurso Voluntário e confirmadas pela documentação constante dos autos.

(...)

No entanto, no Relatório de Diligência, a Fiscalização traz argumentação inteiramente nova na tentativa de revalidar a exigência fiscal. Afirma-se, pela primeira vez, que a multa imposta deve subsistir porque questões formais referentes às notas fiscais autuadas - relativas ao cumprimento do art. 407, §2º, do RIPI e à emissão de CTCs por cada nota fiscal - não teriam sido observadas. Tais argumentos, repita-se, não haviam sido utilizados como fundamentos da autuação no mencionado Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento da Ação Fiscal.

(...)

Comprovado que os documentos fiscais representam, sim, a efetiva saída de mercadorias (como o fez a Recorrente, ao anexar aos autos todas as notas fiscais autuadas, que contêm, em sua discriminação, a realidade fática consistente na saída de mercadorias) - ainda que aspectos formais quanto ao transporte fracionado ou à emissão de CTC possam, segundo o Fisco, ter sido descumpridos -, é insubsistente a multa aplicada neste Auto de Infração, cujo fundamento legal é a emissão de nota fiscal que não corresponderam à efetiva saída do produto nela descrito.

De todo modo, a Recorrente apresenta as razões específicas pelas quais os argumentos do Fisco não subsistem.

*No que se refere ao primeiro ponto, a informação durante a Fiscalização de que as emissões decorreriam de "erro sistêmico", mesmo que prestadas pela Recorrente, não tem o condão de, por si, justificar a manutenção da presente exigência fiscal. Com efeito, no âmbito do processo administrativo, ao contrário do que ocorre no processo judicial, busca-se a **verdade real** em contraste com a verdade formal. (...)*

(...)

Dessa maneira, independentemente da alegação de que o contribuinte tenha afirmado, no curso da Fiscalização, num sentido, a comprovação em outro sentido, durante a instrução do procedimento administrativo, permite a formação da convicção acerca do fato analisado.

(...)

É o que ocorre no caso dos autos, em que se demonstra que as notas fiscais autuadas foram emitidas, em sua maioria, para acobertar o transporte fracionado de mercadorias que, em razão do tamanho, não podem ser transportadas de uma só vez.

(...)

De qualquer maneira, ainda que o Fisco alegue que o procedimento adotado pela Recorrente teria sido incorreto, pois, para cada nota fiscal, haveria de existir um CTRC, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória deveria ser outra (justamente a multa por deixar de emitir CTRC). Igualmente, não há como sustentar a exigência da multa por suposta emissão de nota fiscal que não corresponderia à efetiva saída de mercadorias com fundamento na violação aos arts. 743 a 751 do Código Civil, aos arts. 1º e 2º do Decreto n. 19.473/1930, e aos arts. 60 e 535 do Decreto n. 4.543/2002.

A não apresentação de CTRC para a NF de remessa fracionada não desnatura a operação, uma vez comprovada a saída da mercadoria pelo documento fiscal. Isto é, o transporte da mercadoria foi comprovado pelos CTCRs juntados aos autos, não sendo crível a afirmação de que a nota fiscal de remessa fracionada não representaria a efetiva saída da mercadoria. Não é demais repisar: embora tais documentos já tivessem sido apresentados no curso da Fiscalização, nada foi dito no momento da lavratura da autuação a respeito dos CTCRs. Não foi este o motivo que levou o Fisco Federal a autuar a Recorrente.

Diante do exposto, as conclusões alcançadas no Relatório de Diligência Fiscal não são hábeis a afastar a demonstração feita pela Recorrente de que as notas fiscais autuadas correspondem à efetiva saída de mercadorias, como detalhado no Recurso Voluntário e indicado com precisão nas petições protocolizadas nos dias 08/08/2016 e 22/09/2016, em resposta aos Termos de Diligência Fiscal.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

RECURSO DE OFÍCIO

Toma-se conhecimento do recurso de ofício, tendo em vista que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), nos termos da Portaria MF nº 63/2017 (D.O.U de 10/02/2017) e Súmula CARF nº 103.

A contribuinte deu saída aos produtos denominados de "plataformas de colheitadeiras" sob os códigos 8433.59.90 e 8433.20.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), para as quais era prevista, à época, a alíquota de 0% de IPI. Entretanto, entendeu a fiscalização que, por se tratar os produtos de "plataformas de colheitadeiras", ou seja, partes de colheitadeiras, a classificação adequada seria no código NCM 8433.90.90, conforme descrições abaixo:

84.33	Máquinas e aparelhos para colheita ou debulha de produtos agrícolas, incluindo as enfardadeiras de palha ou forragem; cortadores de grama e ceifeiras; máquinas para limpar ou selecionar ovos, frutas ou outros produtos agrícolas, exceto as da posição 84.37.
8433.1	- Cortadores de grama:
8433.11.00	-- Motorizados, cujo dispositivo de corte gira num plano horizontal
8433.19.00	-- Outros

8433.20	- Ceifeiras, incluindo as barras de corte para montagem em tratores
8433.20.10	Com dispositivo de acondicionamento em fileiras constituído por rotor de dedos e pente
8433.20.90	Outras
8433.30.00	- Outras máquinas e aparelhos para colher e dispor o feno
8433.40.00	- Enfardadeiras de palha ou de forragem, incluindo as enfardadeiras-apanhadeiras
8433.5	- Outras máquinas e aparelhos para colheita; máquinas e aparelhos para debulha:
8433.51.00	-- Colheitadeiras combinadas com debulhadoras
8433.52.00	-- Outras máquinas e aparelhos para debulha
8433.53.00	-- Máquinas para colheita de raízes ou tubérculos
8433.59	-- Outros
8433.59.1	Colheitadeiras de algodão
8433.59.11	Com capacidade para trabalhar até dois sulcos de colheita e potência no volante inferior ou igual a 59,7 kW (80 HP)
8433.59.19	Outras
8433.59.90	Outros
8433.60	- Máquinas para limpar ou selecionar ovos, frutas ou outros produtos agrícolas
8433.60.10	Selecionadores de frutas
8433.60.2	Para limpar ou selecionar ovos
8433.60.21	Com capacidade superior ou igual a 36.000 ovos por hora
8433.60.29	Outras
8433.60.90	Outras
8433.90	- Partes
8433.90.10	De cortadores de grama
8433.90.90	Outras
	Ex 01 - De colheitadeiras

A fiscalização fundamentou sua decisão nas regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado e na “Solução de Consulta SRRF/10ªRF/DIANA nº 74, de 29 de setembro de 2006” e na “Solução de Consulta SRRF/10ªRF/DIANA nº 57, de 23 de abril de 2003”, as quais, entretanto, foram, posteriormente, reformadas pelo órgão central (COANA) pelas Soluções de Divergência nºs 3 e 4, nestes termos:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 3 - COANA

(Publicado(a) no DOU de 13/03/2017, seção 1, pág. 27)

Reforma a Solução de Consulta SRRF10/Diana nº 57, de 23 de abril de 2003.

Mercadoria “plataforma de corte para montagem em colheitadeira propulsora, destinada à colheita de milho”, classifica-se no código NCM 8433.59.90.

Dispositivos Legais: RGI 1ª (Nota 2 da Seção XVI e texto da posição 84.33) e 6ª (textos das subposições 8433.5 e 8433.59) e RGC 1ª (texto do item 8433.59.90) da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e subsídios extraídos das NESH das posições 84.33 e 84.32, aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 1992, atualizadas pela IN RFB n.º 807, de 2008.

(...)

6. Portanto, a posição 84.33 abrange também máquinas para serem montadas em veículos que exerçam a tração, como é o caso das plataformas de corte, objeto de classificação, que são montados nas colheitadeiras. Pode-se concluir, assim, que as plataformas de corte em questão classificam-se na posição 84.33, que é desdobrada nas seguintes subposições de primeiro nível:

(...)

7. Uma das possibilidades, seria a classificação da mercadoria como parte da colheitadeira sobre a qual é montada, na subposição 8433.90. Porém, a Nota 2 da Seção XVI determina que: as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem. Ou seja, se houver uma posição para classificar uma determinada máquina, esta não será classificada como parte. Como as plataformas de corte estão abrangidas pela posição 84.33, conforme determinam as Notas transcritas acima, não se pode classificá-las como parte de máquina, o que descarta a possibilidade de aplicação da subposição 8433.90.

(...)

10. A diferenciação entre as ceifeiras e as máquinas de colheita fica bem clara no próprio título da parte A, acima, que separa as máquinas de colheita em um grupo a parte das ceifeiras e dos cortadores de grama.

11. Assim, sendo pode-se concluir que as plataformas de cortes são máquinas para colheita e não simplesmente para ceifa, estando excluída a possibilidade de classificação na subposição 8433.20.

12. Portanto, considerando que entre os demais desdobramentos da posição 84.33, não há algum específico para as plataformas de corte, a classificação da mercadoria se dará na subposição 8433.5 - Outras máquinas e aparelhos para colheita; máquinas e aparelhos para debulha, que tem as seguintes subposições de segundo nível:

“8433.51 -- Ceifeiras-debulhadoras

8433.52 -- Outras máquinas e aparelhos para debulha

8433.53 -- Máquinas para colheita de raízes ou tubérculos

8433.59 -- Outros”

13. Tendo em vista que a máquina em questão, não debulha, nem serve para a colheita de raízes e tubérculos, deve se classificar na subposição 8433.59, que é desdobrada da seguinte forma:

“8433.59.1 Colheitadeiras de algodão

8433.59.11 Com capacidade para trabalhar até dois sulcos de colheita e potência no volante inferior ou igual a 59,7kW (80HP)

8433.59.19 Outras 8433.59.90 Outros”

14. Não havendo abertura de item específica para a mercadoria, as plataformas de corte para montagem em colheitadeiras classificam-se no código NCM 8443.59.90.

(...)

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 4 - COANA

(Publicado(a) no DOU de 06/11/2014, seção 1, pág. 23)

Assunto: Classificação de Mercadorias Reforma a Solução de Consulta SRRF10/Diana nº 74, de 29 de setembro de 2006. Mercadoria “plataforma de corte para montagem em colheitadeira propulsora, destinada à colheita de diversos tipos de culturas de grãos, provida de barra de corte flexível, molinetes com dentes de plástico resistente e sistema de recolhimento do material cortado”, classifica-se no código NCM 8433.59.90.

Dispositivos Legais: RGI 1ª (Nota 2 da Seção XVI e texto da posição 84.33) e 6ª (textos das subposições 8433.5 e 8433.59) e RGC 1ª (texto do item 8433.59.90) da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e subsídios extraídos das NESH das posições 84.33 e 84.32, aprovadas pelo Decreto. n.º 435, de 1992, atualizadas pela IN RFB n.º 807, de 2008.

(...)

Assim, tendo em vista que as Soluções de Consulta que subsidiaram a autuação foram superadas por entendimento superveniente no âmbito da própria RFB, nada há a reformar na decisão *a quo* que exonerou a parte do crédito tributário decorrente da reclassificação fiscal das plataformas de colheiteadeiras.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O **recurso voluntário** atende aos requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Parte 1: quanto ao item nº 002 do Auto de Infração:

Não procede a alegação da recorrente de que a DRJ teria ignorado suas razões de defesa ou desconsiderado o evidente insucesso da diligência fiscal. Pelo contrário, o julgador de primeira instância converteu o julgamento em diligência, conforme trecho abaixo da Resolução, tendo em vista as alegações, ainda não comprovadas pela então impugnante, de que as notas fiscais autuadas estariam em conformidade com a legislação:

(...)

5) Intimar o contribuinte para que, querendo, apresente provas de que as notas fiscais autuadas dos CFOP's nº 7949, 5949 e 6949, corresponderam, efetivamente, a uma efetiva saída de mercadoria;

6) Elaborar um relatório das atividades solicitadas, manifestando-se sobre a eventual documentação e informação apresentados pelo sujeito passivo.

(...)

Assim, a contribuinte foi intimada a apresentar as provas de suas alegações na diligência, entretanto, apesar da nova oportunidade concedida, a impugnante não logrou êxito em comprovar que as notas fiscais autuadas representavam efetivas saídas de mercadorias. Dessa forma, se houve insucesso na diligência, esse não pode ser atribuído à fiscalização ou à autoridade julgadora de primeira instância. Nessa esteira, a DRJ entendeu, legitimamente, que as explicações dadas pela defesa não eram suficientes para derrubar a conclusão de que **as notas fiscais "excedentes" foram emitidas sem respaldo legal**.

Com relação à alegação de autuação por amostragem, entendo que a questão não é da maneira colocada pela recorrente. Por certo, não é viável que a fiscalização descreva nos autos, caso a caso, a análise de cerca de 7 mil notas fiscais, bastando que o faça detalhadamente para algumas delas de forma a especificar o *modus operandi* da contribuinte em relação ao universo das operações. Não se deve olvidar também que a própria contribuinte, no curso da ação fiscal, informou que haveria um erro no seu sistema ao emitir para as operações notas fiscais excedentes sob o CFOP 7949, sem que houvesse a efetiva saída da

mercadoria, indicando um equívoco em todo o seu procedimento de emissão das notas fiscais. Ademais não seria nada razoável que se atribuisse à fiscalização o ônus de comprovar sozinha, sem a devida colaboração da contribuinte, que não houve a saída das mercadorias para todas as notas fiscais sob o dito CFOP. O que importa é que a autuação foi amparada por um quadro probatório convergente nesse sentido e que a contribuinte teve muitas oportunidades para se contrapor à irregularidade apontada pela fiscalização.

Nesse sentido, bem esclareceu a fiscalização na diligência efetuada no âmbito deste CARF que:

(...)

Os argumentos, portanto, de que todas as 7.000 (sete mil) notas fiscais de emissão da recorrente com CFOP 7.949 e 5.949 e 6.949 – Outras Saídas não Especificadas foram autuadas indiscriminadamente, e que a fiscalização haveria analisado tão somente 50 (cinquenta) unidades, são completamente infundados!

Inclusive, é prova disso o fato de que nem todas as notas fiscais de sua emissão com CFOP 7.949 e 5.949 e 6.949 – Outras Saídas não Especificadas fazem parte da autuação, como é possível se verificar adiante.

Outra alegação que não pode ser acatada é de que, durante o curso da fiscalização, não houve interesse em se consultar as notas fiscais originais!

Além de ter sido a autuada intimada a apresentar diversas cópias das notas fiscais, em razão de ter sido noticiado à autoridade fiscal que seria impossível fornecer o original de todas as notas fiscais relativas a um único mês do ano sob fiscalização, a autoridade fiscal compareceu ao estabelecimento fiscalizado, onde solicitou vistas e cópias de notas fiscais dos períodos de apuração em questão.

(...)

A autuada na mesma resposta à intimação de nº 004 asseverou ainda, acerca dessa irregularidade recorrente em seus documentos fiscais, que diversas notas fiscais de sua emissão não possuíam razão de existirem, tendo sido originadas em erro.

Afirmou que notas fiscais de remessa por conta e ordem de terceiro quando destinadas ao exterior teriam sua origem em erro do seu sistema, declarando, desse modo, que, nas exportações, a emissão das notas fiscais de outras saídas não especificadas se originou em erro do seu sistema, não havendo razão para existir de tais notas, isto é, não correspondiam a uma saída de mercadorias.

(...)

De qualquer modo, conclui-se que a emissão das notas fiscais, como apontado na autuação, não encontra guarida na legislação tributária.

*Continuando os trabalhos fiscais, intimou-se a autuada a informar quais notas fiscais se enquadravam na situação pela própria **descrita como emissão indevida**, isso é, questionou-se quais emissões de notas fiscais de CFOP nº 7.949 – Outras Saídas Não Especificadas, teriam se originado do referido erro sistêmico – Termo de Intimação Fiscal nº 005 – Item 1.*

*Em resposta ao Item 1 do referido Termo, a fiscalizada apresentou a **planilha “Item 1 - Outras Saídas_Export2008.xls”**– **encontra-se acostada às fls. 55.959 a***

55.988, na qual aponta as emissões indevidas de notas fiscais para o Exterior!

Há, aqui, dois pontos que merecem ser ressaltados. O primeiro, é que o lançamento fiscal se baseou nas informações prestadas pelo sujeito passivo, já que esse não forneceu os arquivos magnéticos de suas notas fiscais de acordo com as especificações previstas na legislação da época, infração que gerou a aplicação de outra multa.

O segundo, constitui-se no fato de que somente as emissões de notas fiscais indicadas, no curso da fiscalização, como sem razão de existir pela fiscalizada (resposta à intimação fiscal de nº 005) é que foram objeto da pena de multa no presente lançamento. Quer dizer, no lançamento apenas foram penalizadas as emissões sem justificativa de ser, como informado pela própria, em resposta à intimação fiscal de nº 004 e de nº 005.

E, a multa pela emissão indevida de nota fiscal (emissão sem a efetiva saída de mercadorias) baseou-se nessas informações, dados e declarações, bem como, na planilha “Outras Saídas_Export2008.xls”, fornecidas no curso da fiscalização em resposta à intimação fiscal.

Logo, não se pode considerar como emissão justificada aquilo que a própria recorrente afirmou (resposta à intimação fiscal de nº 004 e resposta à intimação fiscal de nº 005) ser originado em erro “sistêmico”.

Não é razoável que agora, ao se insurgir contra a autuação fiscal, sua declaração anterior seja desconsiderada, a não ser que se faça prova contrária disso, tarefa que a recorrente não logrou êxito, como se vê.

(...)

Esclareça-se aqui, que essas notas fiscais não fazem parte da autuação, visto que sua emissão teria sido justificada – entrega fracionada, com emissão de notas fiscais de remessa que somariam o valor da NF de venda, prova de que a autuação não se deu indiscriminadamente sobre a emissão das 7.000 (sete mil) notas fiscais da recorrente, como tenta fazer crer.

Prova de que a alegação da ausência de apreciação das notas fiscais pela fiscalização, o que, segundo a recorrente, resultaria em nulidade do lançamento, não deve ser acatada. Porque tais notas fiscais, cuja emissão indevida deu causa ao lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória – emissão de nota fiscal sem a saída correspondente, art.5722, II, do Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010, o atual RIPI – foram, sim, analisadas pela fiscalização, bem como, as demais notas fiscais de venda correspondentes, e as notas fiscais de remessa que efetivamente teriam amparado a saída das mercadorias do estabelecimento da autuada, ainda que, no Termo de Descrição dos Fatos, houvesse menção de apenas 50 (cinquenta) notas fiscais de emissão indevida, a título de exemplo!!!

Além do que, há que se ter em mente que, se informou que a emissão dessas notas fiscais de CFOP nº 7.949 – “Outras Saídas Não Especificadas” foi indevida, como pode asseverar que a fiscalização se equivocou ao, primeiro, deixar de analisar as

notas fiscais em sua totalidade, segundo, por se tratar de emissão de notas devidamente justificável, o que não teria sido verificado pela fiscalização porque o lançamento teria se dado às cegas???

Por óbvio, se a emissão de notas fiscais, objeto de penalização com multa na autuação, foi informada como indevida pela própria recorrente, no curso da ação fiscal, razoável é se concluir que a fiscalização analisou todas essas operações (notas fiscais de venda, notas fiscais de remessa e notas fiscais de outras saídas para o exterior não especificadas) uma a uma! (...)

Ainda que se cogitasse, por hipótese, de eventual prejuízo à contribuinte com o procedimento adotado pela fiscalização para descrever a verificação da irregularidade das notas fiscais, esse já teria sido suprido com a conversão do julgamento de primeira instância em diligência, na qual foi oferecida nova oportunidade, além da impugnação (art. 16, III e §4º do Decreto nº 70.235/72), para que a contribuinte apresentasse, no prazo de 30 dias, provas de que as notas fiscais autuadas dos CFOP's nº 7949, 5949 e 6949 corresponderam a efetivas saídas de mercadorias, para posterior análise da fiscalização na conclusão da diligência, da qual também a contribuinte teve nova chance de se defender, dentro de 30 dias.

Como se sabe, dentro do prazo decadencial, sem cerceamento do direito de defesa e sem supressão de instância, é legítima a lavratura de auto de infração complementar nos termos do §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe: "Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada".

Por estas razões, entendo que não houve nulidade na autuação ou na decisão de primeira instância no que concerne ao entendimento de que as notas fiscais autuadas foram emitidas irregularmente, sem que ocorresse a correspondente saída da mercadoria.

Também não prospera o argumento da recorrente de que, como as notas fiscais não produzem efeitos para fins do IPI (operações não sujeitas a sua incidência, por exemplo), seria inaplicável a sanção, eis que o art. 490, II do RIPI/2002 expressamente inclui situações nas quais não haja destaque do imposto na nota fiscal ou quando se trate de produto isento, como se vê abaixo:

Art. 490. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

I - ...

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Analisemos agora o mérito dessa parte do lançamento.

Rebate a recorrente a conclusão da DRF na diligência solicitada pela DRJ de que as Notas Fiscais de nºs 468.011, 471.099 e 471.102 com CFOP's nºs 7949 não corresponderiam a uma efetiva saída de mercadoria. Argumenta que essas notas fiscais acobertariam o transporte fracionado de uma remessa à ordem, de uma exportação da recorrente para a *CNH International S.A.* (Suíça) com entrega para a *CNH Argentina S.A.*

Conforme disposto no art. 266 do REGULAMENTO ICMS-PR 2001¹, numa venda à ordem, por ocasião da **entrega global ou parcial da mercadoria a terceiros** deveria ser emitida pela recorrente (vendedora remetente): a) nota fiscal em nome do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria e b) nota fiscal em nome do adquirente original com a inscrição "Remessa simbólica - Venda à ordem".

Analisando-se as operações relativas à Nota Fiscal nº 468011 (fl. 84.202), verifica-se que a contribuinte emitiu a Nota Fiscal nº 468012 (CFOP 7949 - remessa cta ordem) em nome da *CNH Argentina S.A.* (destinatária) e a Nota Fiscal nº 468010 (CFOP 7101) em nome da *CNH International S.A.* (adquirente original), ambas no valor total da operação (R\$201.102,54). Essas notas fiscais, emitidas em conformidade com o Regulamento do ICMS-PR, foram consideradas regulares pela fiscalização na diligência.

A Nota Fiscal nº 468011 (CFOP 7949 - outras saídas não especificadas), no valor parcial de R\$33.435,25, emitida em nome da *CNH International S.A.* não poderia acobertar uma remessa fracionada, eis que, se fosse o caso, deveria ter sido emitida em nome da *CNH Argentina S.A.* (destinatária), sendo, portanto, excedente.

Da mesma forma, conforme analisado pela fiscalização na diligência perante a DRJ, foram excedentes também as Notas Fiscais de nºs 471.099 e 471.102, de CFOP's nºs 7949 - outras saídas não especificadas).

Diante da dificuldade de análise do recurso voluntário, pela sua falta de sistematização e pela ausência de precisão na indicação dos documentos que poderiam, em tese, afastar a irregularidade apontada na emissão das notas fiscais, bem como pela grande quantidade de documentos a serem analisados, esta Relatora propôs ao Colegiado a conversão em diligência, dando oportunidade à recorrente de sanear a sua peça recursal e tornar factível o

¹ Art. 266. Na venda à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Convênio SINIEF, de 15.12.70, art. 40; Ajustes SI NIEF 01/87 e 01/91).

§ 1º Na hipótese deste artigo, o ICMS será debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

(...)

§ 4º No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiros, deverá ser emitida nota fiscal:

a) pelo adquirente original, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário, consignando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria;

b) pelo vendedor remetente:

1. em nome do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, "Remessa por conta e ordem de terceiros", o número, a série, sendo o caso, e a data da emissão da nota fiscal de que trata a alínea anterior, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;

2. em nome do adquirente original, com destaque do valor do imposto, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, "Remessa simbólica - Venda à ordem", o número, a série, sendo o caso, e a data da emissão da nota fiscal prevista no item anterior.

julgamento, mas, infelizmente a recorrente não atendeu adequadamente ao pleito do Colegiado, insistindo nas alegações soltas em relação a algumas notas fiscais.

Conforme já havia sido alertado à recorrente na Resolução deste Colegiado, "a atividade de "provar" não se limita a simplesmente juntar uma massa de documentos aos autos, mas inclui a associação desses documentos com os argumentos apresentados no recurso, mormente quando o processo já ultrapassa 86 mil folhas".

De todo o modo, passemos a análise dos elementos levantados na diligência solicitada por este Colegiado.

3.1.3.1. a) Operações com o Mercado Externo: Notas Fiscais emitidas para acobertar a remessa/venda por conta e ordem com o transporte fracionado de mercadorias

Em análise das justificativas da recorrente, constatou a fiscalização na diligência que:

(...)

Analizando-se a resposta da Recorrente, inicialmente, tem-se que, apesar de ter sido intimada para indicar qual nota fiscal seria de emissão justificada e apontar sua localização com precisão nos autos do processo de administrativo fiscal, a recorrente limitou-se a informar, para a grande maioria das notas fiscais, apenas que seus dados constariam nas planilhas às fls. 62.094 a 62.209 e que haveria cópias de notas fiscais às fls. 62.210 a 62.512; 83.991 a 84.560; e, às fls. 85.244 a 85.248; 85.249 a 85.253; 85.260 a 85.265; 85.266 a 85.270, e, por fim, às fls. 84.588 a 86.401, sem especificar com exatidão quais seriam as notas fiscais e a sua precisa localização.

E, nesses intervalos de folhas do processo indicados pela recorrente, é possível se visualizar notas fiscais também informadas como de transporte fracionado sem ser remessa/venda por conta e ordem de terceiro, as quais, como se verá, igualmente, tem sua emissão sem justificativa, não havendo informação específica de quais notas fiscais, nos intervalos de folhas indicados, teriam sua emissão justificada em razão de se tratarem de remessa por conta e ordem de terceiros para o exterior e casos tratados no referido item 3.1.3.1.a) Operações com o Mercado Externo: Notas Fiscais emitidas para acobertar a remessa/venda por conta e ordem com o transporte fracionado de mercadorias.

(...)

Ademais, as mencionadas justificativas para a emissão das notas fiscais considerada indevida na autuação também não merecem acolhida. Veja-se.

A um, porque apregoa que a emissão de suas notas fiscais é autorizada pelo art. 407, VI, do Decreto de nº 7.212, de 15 de junho de 2010, o Regulamento do IPI, no entanto, quanto à emissão de notas fiscais de remessa em casos de transporte fracionado, da leitura do referido dispositivo, fica evidente que, para a sua aplicação, existem regras a serem observadas – vide o §2º, do mesmo art. 407 – dentre elas, a que determina a equivalência entre o valor da nota fiscal de venda, de CFOP 7.101, (total da operação) e o somatório das notas fiscais de remessa, as de CFOP 7.949.

Se, pretende asseverar que a emissão das notas fiscais foi justificada pelo inciso VI, do art. 407, do RIPI, há, no mínimo, que ter observado as ditas tais regras.

Entretanto, é certo que a autuada não as observou, pois não há correspondência entre os valores da nota fiscal de venda e o total das notas fiscais de CFOP nº 7.949; nem sequer entre as notas fiscais de venda e o somatório das notas fiscais emitidas com CFOP nº 5(6).949.

De outra feita, tal dispositivo claramente é destinado a regular saídas com incidência de imposto, no caso, IPI. Tratando-se de saídas para Exterior, estar-se-ia fora do campo de aplicação da dita norma, pois que seria operação imune ao IPI.

Mas, ainda que se entenda não ter aplicação tal inciso do art. 407 do RIPI, a emissão de nota fiscais em valor superior da nota fiscal de venda constitui indício de diversas infrações, inclusive de subfaturamento, permitindo à autuada oferecer, à tributação, valores menores que o devido.

Bem assim como, por se tratar de operação de exportação, possibilitaria ainda à autuada receber valores sem que fossem enviados ao País, permanecendo esses valores no Exterior, isso porque existem notas fiscais hábeis a acobertar a saída de mercadorias em valores superiores aos documentados nas notas fiscais de venda, que são os valores ingressados no País e oferecidos à tributação.

Deste modo, as mercadorias estariam, para todos efeitos, acobertadas pelas notas fiscais de remessa, mas para tributação, e para a fiscalização fazendária, apenas os valores constantes das notas fiscais de venda, os quais são inferiores, é que seriam considerados.

Tanto uma premissa como a outra tornam inválida a alegação da recorrente de que a emissão das notas fiscais com CFOP “Outras Saídas Não Especificadas” seria justificável.

Não merece, portanto, prosperar.

A dois, porque a recorrente apenas apresentou um Conhecimento de Transporte Rodoviário para cada operação de venda, ainda que alegue que se tratava de transporte fracionado de mercadorias. Questiona-se, então: se o transporte foi fracionado, por que só haveria um Conhecimento de Transporte Rodoviário - CTRC para cada operação de venda? De que maneira se deu este transporte sem o respectivo CTRC?

Não logrou demonstrar que merece acolhida sua defesa!

(...)

Assim, suas razões recursais afora não prosperarem em justificar a emissão das notas fiscais de CFOP 7.949 – Outras Saídas Não Especificadas objeto da autuação, contradizem declaração própria, e pior, levantam dúvidas sobre a licitude de suas operações!

*Como já dito, se as notas fiscais de CFOP é 7.949 – **Outras Saídas Não Especificadas** houvessem tido comprovada a sua emissão como devida, por lógico, as notas fiscais de CFOP 7.949 – **Remessa por Conta e Ordem de Terceiros**, é que seriam **de emissão indevida**, o que acarretaria a um novo lançamento de valor consideravelmente superior, sem mencionar as*

penalidades decorrentes da fraude e da prestação de informação falsa por parte do sujeito passivo no curso da ação fiscal.

*Por outro lado, são, como já mencionado, inverídicas as justificativas restantes apresentadas: as demais saídas que a recorrente afirma terem sido incorretamente consideradas na autuação, **sequer fazem parte do lançamento**, sendo que tal argumento é de caráter exclusivamente protelatório!!!!*

(...)

As mencionadas notas fiscais tiveram a localização de suas cópias digitalizadas citadas pelo sujeito passivo em sua resposta à presente diligência solicitada pelo CARF.

Todas essas operações de emissão de notas fiscais de CFOP 7.949, as quais foram mencionadas pela recorrente como justificadas, e que, concomitantemente, fazem parte da autuação, são indevidas e sem justificativas para existir.

*Do mesmo modo que observado nos exemplos anteriores, o somatório das notas fiscais sob o CFOP 7.949 ultrapassa o total da operação de venda correspondente, bem assim, os itens da nota fiscal de venda foram objeto de remessa por meio de outras notas fiscais (de CFOP nº 7.949, REMESSA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS), portanto, são **efetivamente de emissão indevida as primeiras**, e foram objeto de penalização com a multa na presente autuação.*

Não logrou, destarte, demonstrar que há justificativa para qualquer das emissões, apontadas como justificadas por se tratarem de Notas Fiscais emitidas para acobertar a remessa/venda por conta e ordem com transporte fracionado! Isto é, não apontou nenhuma emissão de Nota Fiscal objeto da autuação como indevida que fosse plenamente justificada!!!

Por óbvio, se a emissão das notas fiscais que foi objeto de penalização com multa, na autuação, foi informada como indevida pela própria recorrente, no curso da ação fiscal, há que se concluir que a fiscalização analisou todas essas operações (notas fiscais de venda, notas fiscais de remessa e notas fiscais de outras saídas para o exterior não especificadas) uma a uma!

Ademais, tem-se que os argumentos da recorrente são de caráter meramente protelatório, pois, indica como justificadas, as emissões de notas fiscais de remessa que sequer fazem parte da autuação!!! Estas notas fiscais, abaixo listadas, até podem ter sido emitidas de maneira correta, entretanto, em momento algum a fiscalização disse o contrário, vez que sua emissão não foi objeto de penalização com multa!!!

As notas fiscais de CFOP 7.949 cuja emissão não foi objeto de lançamento se referem as operações de Vendas das NF de nº 457.682; 459.044; 459.048; 459.051!!!

E, também sequer faz parte do lançamento a nota fiscal nº 477.473, bem como as Notas Fiscais de nº 477.785, 540.317; 540.316.

Outrossim, inexistente qualquer nota fiscal às fls. 84.588, localização essa informada pelo sujeito passivo como sendo capaz a justificar a emissão indevida de nota fiscal por ele.

E, por fim, é válido lembrar que a prática autuada foi a emissão das notas fiscais de Outras Saídas não Especificadas – 7.949, porque a fiscalização entendeu que sua emissão foi injustificada, considerando a informação da própria recorrente que tais itens já tinham sua remessa acobertada pela nota fiscal de remessa

correspondente, e, por conseguinte, não havia razão de existir para tais notas fiscais!

Em todos esses casos, há nota fiscal de remessa por conta e ordem de terceiros cujo valor é idêntico ao valor da nota fiscal de venda, sendo que a Plataforma da Colheitadeira, e demais partes e peças, já consta como remetida por meio dessa nota, fazendo com que a emissão das demais notas fiscais cujo CFOP seja 7.949 –Outras Saídas Não Especificadas reste sem justificativa!

Destarte, as alegações da recorrente não se provaram verdadeiras e, por isso, já que não se apurou ilegalidade no lançamento, deve ser considerado procedente o Auto de Infração em questão.

(...)

Dessa forma, a fiscalização na diligência analisou detidamente as alegações do recurso voluntário relativamente às notas fiscais mencionadas pela recorrente que teriam emissão justificada, tendo concluído, em síntese, que:

i) A autuação restringe-se às notas fiscais informadas pela própria contribuinte na ação fiscal que teriam emissão injustificada por erro sistêmico;

ii) Para algumas notas fiscais objeto de recurso, as justificativas da recorrente além de não serem compatíveis com a informação fornecida por ela própria no curso da ação fiscal, não encontrariam guarida no procedimento previsto no Regulamento do IPI. Ademais, se por hipótese, se acatasse a tese suscitada pela recorrente, haveria o cometimento pela autuada de infração ainda mais grave, a qual, entretanto, não foi objeto de autuação.

iii) A recorrente apenas apresentou um Conhecimento de Transporte Rodoviário para cada operação de venda, o que não é consistente com a alegação de que se trataria de transporte fracionado de mercadorias.

iv) Para outras notas fiscais especificadas no recurso que seriam de emissão regular, elas sequer fariam parte da autuação.

Dessa forma, não procedem as alegações da recorrente nesta parte.

3.1.3.1.b) Operações com o Mercado Externo: Exportações que não são por conta e ordem, e que exigem o transporte fracionado

Em relação a estas operações, a fiscalização também apurou, com base essencialmente nos mesmos fundamentos acima, que a recorrente não logrou êxito em demonstrar a eventual regularidade na emissão das notas fiscais, ou seja, que elas representariam uma efetiva saída das mercadorias, conforme se vê nos trechos abaixo do Termo de Encerramento da Diligência Fiscal:

(...)

Primeiro, tem-se que apenas as emissões de notas fiscais indicadas, no curso da fiscalização, como sem razão de existir pela fiscalizada é que foram objeto da pena de multa no presente lançamento. Logo, não se pode considerar como emissão justificada aquilo que a própria recorrente afirmou (resposta à

intimação fiscal de nº 004 e resposta à intimação fiscal de nº 005, planilha “Outras Saídas_Export2008.xls”, ” **a qual encontra-se acostada às fls. 55.959 a 55.988**, fornecidas no curso da fiscalização em resposta à intimação fiscal) ser originado em erro “sistêmico”.

A dois, a recorrente apenas apresentou um Conhecimento de Transporte Rodoviário para cada operação, ainda que alegue que se tratava de transporte fracionado.

Tem-se que, se o transporte foi fracionado, por que só haveria um Conhecimento de Transporte Rodoviário - CTRC para cada operação de venda? De que maneira se deu este transporte sem o respectivo CTRC, e, em desacordo com o art. 60, em conjunto com o art. 535, do Decreto nº 4.543, de 2002, legislação aplicável à época dos fatos?

O que se mostra certo é que inexistente prova de que a emissão da nota fiscal de CFOP 7.949 – Outras Saídas Não Especificadas seria justificada pela saída, em separado, de itens da nota fiscal de venda correspondente, a qual acobertaria o transporte desses itens, inclusive da Plataforma.

Não logrou, portanto, demonstrar esse transporte em separado que haveria de justificar a emissão da nota fiscal de remessa.

E, a três, as justificativas para a emissão das notas fiscais, considerada indevida na autuação, não merecem acolhida. Veja-se.

Como já exposto, apregoa que a emissão de suas notas fiscais seria autorizada pelo art. 407, VI, do Decreto de nº 7.212, de 15 de junho de 2010, o Regulamento do IPI, todavia, da leitura do referido dispositivo, evidente é que, para a sua aplicação, existem regras a serem observadas quanto à emissão de notas fiscais de remessa em casos de transporte fracionado – vide o §2º, do mesmo art. 4074 – dentre elas, a que determina a equivalência entre o valor da nota fiscal de venda, de CFOP 7.101, (total da operação) e o somatório das notas fiscais de remessa, as de CFOP 7.949.

Se, intencionou emitir notas fiscais com base no inciso VI, do art. 407, do RIPI, imperativo seria ao menos observar as regras existentes, caso contrário, a emissão das notas fiscais seria indevida, como o são. Veja-se.

A autuada não observou a referida norma do § 2º, que trata da emissão de notas fiscais para transporte fracionado quando haja incidência do tributo sobre o todo, visto que, não há correspondência entre os valores da nota fiscal de venda e o total das notas fiscais de CFOP nº 7.949; e, diga-se de passagem, nem sequer entre as notas fiscais de venda e o somatório das notas fiscais emitidas com CFOP nº 5(6).949.

De outra feita, tal dispositivo claramente é destinado a regular saídas com incidência de imposto, no caso, IPI. Tratando-se de saídas para Exterior, estar-se-ia fora do campo de aplicação da dita norma, pois que seria operação imune ao IPI.

Ora, tanto uma condição como a outra tornam inválida a argumentação da recorrente de que a emissão das notas fiscais com CFOP “Outras Saídas Não Especificadas” seria justificável.

Voltando-se as informações prestadas pelo sujeito passivo, tem-se que, ao ser intimado a justificar a existência de Nota Fiscal de CFOP nº 7.949 - Outras Saídas não Especificadas em valor muito acima à Nota Fiscal de venda correspondente, sendo que a mercadoria, como se verá, já tinha a remessa documentada em

outra nota fiscal de remessa, declarou (resposta à intimação fiscal de nº 004) que a emissão se fundamentaria em erro sistêmico!

É de se concluir, portanto, que, primeiro, de acordo com a legislação em vigor, a emissão das notas fiscais de CFOP 7.949, penalizada com multa na autuação, não se enquadraria em caso que há previsão de emissão de mais de uma nota fiscal (de remessa além da nota fiscal da venda), prevista no art. 407 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, o Regulamento do IPI. E, como já dito, mesmo que se admita a aplicação do referido art. 407, VI, estar-se-á diante situação em que as notas fiscais, que supostamente seriam de remessa em razão de transporte fracionado, não atenderiam os parâmetros de valor da legislação do IPI, a qual, ao expor as normas sobre a Emissão de Notas fiscais, determina que o valor das notas fiscais de remessa não sejam, em seu total, nem superior e nem inferior ao valor total da nota fiscal de venda – art. 407, VI, e §2º, II, III e IV, RIPI.

Segundo fato, que também se constatou nas demais operações de venda em houve autuação pela emissão de nota fiscal indevida, é que para cada operação de venda, a recorrente acostou aos autos apenas um Conhecimento de Transporte Rodoviário, o qual acoberta tanto a colheiteira como a plataforma e demais peças, não logrando comprovar que houve outro transporte além do que foi documentado pela Nota Fiscal de venda.

Em síntese, o que foi demonstrado é que só há um Conhecimento de Transporte para todos os itens, e, é de se concluir que não há prova de que a nota fiscal de CFOP 7.949 – Outras Saídas Não Especificadas foi emitida com a efetiva saída da mercadoria, inclusive porque só haveria um Conhecimento de Transporte Rodoviário – CTRC.

Destarte, é mais do que razoável se concluir que resta sem comprovação a alegação da recorrente que a emissão das notas fiscais cujo CFOP 7.949 – Outras Saídas Não Especificadas apontadas por ela se originou da necessidade de transporte fracionado.

E, por isso, sem justificativa a emissão das notas fiscais cujo CFOP é 7.949 – Outras Saídas Não Especificadas, isso, porque, a princípio, o Conhecimento de Transporte Rodoviário - CTRC é documento que acompanha a carga, e, se o transporte é fracionado de modo a necessitar de emissão de outra nota fiscal para acompanhar apenas parte da colheiteira (na verdade, foi emitida nota fiscal de Outras Saídas Não Especificadas), não houve comprovação, visto que não se apresentou o CTRC que demonstre que o transporte se deu em separado.

Menciona-se a título de exemplo, as Notas Fiscais apontadas como sendo de emissão justificada pela recorrente: de nº 471.790; 517.465 (NF de Venda nº 516.702 de transporte amparado pelo CTRC nº 1933.04471);

500.210 (NF de Venda nº 499.811 de transporte amparado pelo CTRC nº BR1933.04244); 500.118 (NF de Venda nº 499.815 de transporte amparado pelo CTRC nº BR 1933.04245); 482.925 (NF de Venda nº 478.737 de transporte amparado pelo CTRC nº BR 1933.04012); 479.789 (NF de Venda nº 479.788 de

transporte amparado pelo CTCR nº BR1751.02190); 479.767 (NF de Venda nº 479.766 de transporte amparado pelo CTCR nº BR 2971.00330); 479.791 (NF de Venda nº 479.790 de transporte amparado pelo CTCR nº BR 1751.02233).

Para todas as notas fiscais apontadas como de emissão justificada, a recorrente não logrou demonstrar que houve transporte fracionado de modo a necessitar a emissão de outra nota fiscal, além da que acompanhou o Conhecimento de Transporte Rodoviário. Fato que também se verificou nas notas fiscais que a recorrente apenas indicou a localização da planilha, da qual a nota fazia parte, sem fornecer maiores informações.

Ademais, informou fls. 84.348 a 84.392, e fls. 85.366 e 85.703, sem especificar com exatidão a localização das notas fiscais as quais teriam sua emissão justificada em razão de se tratarem de transporte fracionado, porque, nesses intervalos de folhas do processo, é possível se visualizar notas fiscais de remessa por conta e ordem de terceiros para o exterior e casos tratados no item anterior (a), as quais igualmente tem sua emissão sem justificativa.

Já as NF nº 459.831 e 462.766, de CFOP é 7.949 – Outras Saídas Não Especificadas, apontadas equivocadamente como de transporte fracionado, enquadram-se no item anterior, e, do mesmo modo, sua emissão resta sem justificativa, pois que se referem à nota fiscal de venda de nº 459.830, cujos itens teriam sido remetidos por meio da nota fiscal de nº 459.832, de CFOP 7.949 – Remessa por Conta e Ordem de Terceiros.

De extrema importância é ressaltar que as notas fiscais cuja emissão indevida foi penalizada com a multa na presente autuação foram apontadas pela própria fiscalizada, no curso da ação fiscal, como sendo de emissão equivocada!

Ora, se não havia justificativas à época, não há porque se entender que, apesar de declaradas como de emissão indevida pela fiscalizada, teriam sua emissão em sede recursal justificada ainda mais que não se logrou provar o que se alega!

(...)

3.1.3.1.c) Operações com o Mercado Externo: Remessas de peças/elementos

faltantes

Situação semelhante foi observada pela fiscalização na diligência nesta modalidade de operações, nestes termos:

(...)

Das localizadas (não foram identificadas uma a uma pela recorrente as notas fiscais de emissão justificada), grande parte das notas fiscais apontadas não integram o lançamento fiscal, são as notas fiscais de nº 510.911; 461.433; 461.434; 462.422; 462.423; 462.763; 462.764; 462.765; 462.766; 462.491; 462.490; 463.735; 463.736; 463.738; 463.739; 463.733; 463.734; 463.740; 466.368.

Outrossim, para as notas fiscais que fazem parte da autuação, não se apresentou o Conhecimento de Transporte Rodoviário Correspondente para a maior parte delas, destarte, não se demonstrou o envio fracionado - notas fiscais apontadas (nº 462.424; 468.571; 462.428; 462.425; 462.426; 468.660; 468.659; 462.427; 468.689).

Do mesmo modo, quando foi apresentado algum CTRC, foi apenas um, sem a menção do transporte da peça faltante em separado!!! São as notas fiscais de nº 505.146; 498.755; 526.665!!!

Todavia, as notas fiscais, cuja emissão indevida foi penalizada com a multa na presente autuação, foram informadas pela própria fiscalizada, no curso da ação fiscal, como sendo de emissão equivocada!

Ora, se não havia justificativas à época, não há porque se entender que, apesar de declaradas como de emissão indevida pela fiscalizada, teriam sua emissão em sede recursal justificada ainda mais quando não se fez prova do que se alega!

(...)

3.1.3.1.d) Operações com o Mercado Externo: Casos em que não se admitem as “cartas de correção”

Neste tópico, entendeu a fiscalização que assistia razão parcial à recorrente, devendo tais valores, embora ínfimos, serem excluídos da autuação por este Colegiado:

(...)

Conforme a resposta ao termo de diligência, apenas 5 (Cinco) notas fiscais de valor irrisório, as quais foram declaradas de emissão indevida pela autuada, e que fariam parte da autuação, enquadrariam-se nesse item, e, portanto, não se tratam de saídas não especificada! Outrossim, a nota fiscal nº 466.302 apontada sequer faz parte do lançamento.

Vide o Quadro abaixo com as notas fiscais que se enquadrariam na situação descrita, e seus respectivos valores.

17/03/2008	470635	CNH ARGENTINA S.A.	7949	Outras saídas não especificadas	1	8577414	CNH84082090	motor compl.nº73402500	0,01
06/02/2008	461914	CNH ARGENTINA S.A.	7949	Outras saídas não especificadas	1	8577414	CNH84082090	motor compl.nº73402500	1,00
16/10/2008	525283	CNH INTERNATIONAL SA.	7949	Outras saídas não especificadas	1	8610351	CNH12000	LATERAL DE MADEIRA	0,02
24/10/2008	527525	CNH ARGENTINA S.A.	7949	Outras saídas não especificadas	1	8610351	CNH12000	LATERAL DE MADEIRA	1,00
23/12/2008	543234	CNH ARGENTINA S.A.	7949	Outras saídas não especificadas	1	8610351	CNH12000	LATERAL DE MADEIRA	2,39

(...)

De qualquer modo, ainda que sejam consideradas justificáveis, somam valor ínfimo ao valor da multa, R\$ 4,42 (Quatro reais e quarenta e dois centavos), e não alteram em nada a essência da autuação!

(...)

3.1.3.2 Operações no Mercado Interno: a) Remessa em devolução de produtos recebidos de fornecedores para testes ou máquinas que haviam sido locadas; b) Remessas para armazenagem, e c) Remessa de bens do ativo imobilizado entre os estabelecimentos

Estas modalidades de operações foram analisadas conjuntamente pela fiscalização na diligência, tendo se concluído que as alegações respectivas da recorrente tinham caráter meramente protelatório, nesses termos:

(...)

Quanto ao item (a) – Remessa em devolução de produtos em testes, nas notas fiscais localizadas (não foram identificadas uma a uma pela recorrente, seus dados estariam nas planilhas

constantes às fls. 62.520; 62.532; 62.557; 62.563), não há uma sequer que faça parte do lançamento fiscal: nº 468.364; 515.511; 500.657; 500.658; 501.844; 501.846; 501.845; 506.304.

Outra alegação procrastinatória!

Quanto ao item (b) – Remessa para armazenagem, nas notas fiscais localizadas (não foram identificadas uma a uma pela recorrente, seus dados estariam nas planilhas constantes às fls. 62.534 e 62.535), mais uma vez não se encontrou uma nota fiscal cuja emissão houvesse sido penalizada com a pena de multa no lançamento fiscal: nº 529.210; 529.213; 529.211; 529.214; 529.215; 529.216; 529.217; 529.218; 529.219; 529.220; 529.221; 529.222; 529.223; 529.224; 529.225.

Novamente, o recurso da autuada se mostra também de caráter procrastinatório apenas.

E, com relação ao item (c), nas notas fiscais localizadas (não foram identificadas uma a uma pela recorrente, seus dados estariam nas planilhas constantes às fls. 62.545 e 62.554), mais uma vez não se encontrou uma nota fiscal cuja emissão houvesse sido penalizada com a pena de multa no lançamento fiscal: nº 455.157; 456.533!

Conclusão diversa não se mostra verossímil!!! As razões da recorrente são de caráter protelatório!!!

(...)

3.1.3.2.d) Operações no Mercado Interno: Remessa para troca de itens incorretamente enviados, nos termos do art. 266 do RICMS/PR

De novo, neste tópico, todas as notas fiscais referidas pela recorrente não foram objeto de autuação, conforme salientado pela fiscalização na diligência: "Não se mostra razoável nenhuma outra conclusão a não ser que as razões da recorrente são de caráter protelatório, porque foram apontadas, mais uma vez, notas fiscais cuja emissão não foi penalizada na presente autuação: nº 505.935; 505.939; 506.304".

3.1.3.2.e) Operações no Mercado Interno: Remessa de mercadorias e material de embalagem para terceiros realizarem o procedimento de embalagem

Alega a recorrente que a emissão de tais notas fiscais seria justificável por se tratar de mercadorias e material de embalagem para realizarem o procedimento de embalagem. Entretanto, como pontuado pela fiscalização, "das notas fiscais localizadas (não foram identificadas uma a uma pela recorrente, seus dados estariam nas planilhas constantes às fls. 62.531; 62.532; 62.533; 62.534; 62.635; 62.636 e 62.537), de nº 519.611; 523.920; 523.921; 526.039; 528.051; 534.879; 540.289; 540.288; 516.192; 516.356; 513.175; 513.179; 513.180; 513.181; 514.704, não há uma sequer que faça parte do lançamento fiscal".

3.1.3.2.f) Operações no Mercado Interno: Vendas fracionadas

Neste tópico, a recorrente também não pode afastar o argumento da fiscalização no sentido de emissão irregular das notas fiscais, sem a correspondente saída da mercadoria, conforme conclusão abaixo:

(...)

Para todas essas notas fiscais apontadas como de emissão justificada, como se vê do quadro anterior, não há correspondência entre os valores totais das notas fiscais de remessa e o valor das notas fiscais de venda correspondentes, além de a recorrente não ter logrado demonstrar que houve

transporte fracionado de modo a necessitar a emissão de outra nota fiscal além da que acompanhou o Conhecimento de Transporte Rodoviário.

É o que se verificou também das notas fiscais que a recorrente apenas indicou a localização da planilha na qual constava, sem fornecer maiores informações.

Ademais, informou ainda que haveria outras notas fiscais, as quais teriam sua emissão justificada em razão de se tratarem de transporte fracionado, na planilha às fls. 62.513 a 62.564, sem especificar com exatidão a localização das notas fiscais ou sequer indicá-las.

É de extrema importância asseverar que as notas fiscais, cuja emissão indevida foi penalizada com a multa na presente autuação, foram apontadas pela própria fiscalizada, no curso da ação fiscal, como sendo de emissão equivocada!!!!

Ora, se não havia justificativas à época, não há porque se entender, diante do conjunto probatório e demais informações constantes da autuação, que, apesar de declaradas como de emissão indevida pela fiscalizada, teriam sua emissão em sede recursal justificada, em especial porque não se logrou provar o que se alega!

(...)

3.1.3.2.g) Operações no Mercado Interno: Remessa de bens para os empregados exercerem suas atividades fora do estabelecimento

Apurou a fiscalização que tais notas fiscais sequer integravam a autuação, nos seguintes termos:

(...)

Deste modo, informou, na presente diligência, que tais notas fiscais estariam às fls. 62.704 a 62.794, e fls. 85.938 a 86.279, sem especificar com exatidão a localização das notas fiscais e quais teriam sua emissão justificada em razão de se tratarem de remessa de bens para que seus empregados exercessem atividades fora de seu estabelecimento.

E, piro, outra vez, está-se diante de argumento meramente protelatório. Das notas fiscais localizadas (como já dito, não foram identificadas uma a uma pela recorrente) nas folhas acima mencionadas, não há uma sequer que faça parte do lançamento fiscal.

São as seguintes notas fiscais de nº: 462.119; 462.113; 462.112; 463.498; 463.221; 463.220; 463.113; 462.307.

Logo, mesmo que tais notas fiscais possam ter sua emissão plenamente justificada, isto é completamente irrelevante, pois que sua emissão não foi considerada na presente autuação como prática de infração punível com multa!

(...)

Assim, não obstante todas as oportunidades oferecidas à recorrente no decorrer da ação fiscal e no processo administrativo fiscal, ela não obteve êxito em comprovar a ocorrência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, a não ser em relação as 5 notas fiscais de nºs 470.635, 461914, 525283, 527525 e 543234, nas operações com o mercado

externo do item 3.1.3.1.d acima, que somam R\$ 4,42 (Quatro reais e quarenta e dois centavos), cuja parcela correspondente deve ser exonerada do crédito tributário.

De outra parte, em sua manifestação em face da diligência, a recorrente alega que o Fisco estaria tentando sustentar o lançamento com fundamento em novas bases jurídicas, em lesão ao art. 146 e 149 do CTN, o que não tem qualquer cabimento.

Como se sabe, incumbe à autuada, em contraposição ao lançamento, comprovar a existência de eventual elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a demonstração de que as notas fiscais apontadas como de emissão irregular pela fiscalização, sem a respectiva saída da mercadoria, teriam sido efetivamente emitidas em conformidade com a legislação pertinente. Foi justamente isso que tentou fazer a contribuinte na impugnação e no recurso voluntário, ainda que de forma nada sistematizada.

Com efeito, tanto o julgador de primeira instância como este Colegiado, deram ampla oportunidade à contribuinte de demonstrar suas alegações da impugnação e do recurso voluntário nas duas diligências. Como se vê, a recorrente, que não logrou êxito no seu intento de demonstrar que grande parte das notas fiscais autuadas teriam sido emitidas regularmente, não obstante as oportunidades que lhe foram concedidas, vem agora alegar mudança de critério jurídico pela fiscalização.

Também não se desconhece que as diligências são instrumentos de que dispõe o julgador para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes.²

No caso específico sob análise, a diligência foi proposta por esta Relatora ao Colegiado para analisar se as alegações apresentadas pela recorrente seriam mesmo elementos capazes de modificar ou extinguir a autuação, de forma que, certamente, em benefício processual da própria recorrente.

Nessa esteira, os fatos apurados na diligência solicitada no âmbito deste CARF estão sendo considerados no presente julgamento na medida em que possam ser úteis para análise das alegações da recorrente com potenciais efeitos de extinguir ou reduzir os valores da autuação. Tudo em conformidade com o disposto no art. 145, I do CTN.

Alega também a recorrente em sua manifestação que o argumento da fiscalização no sentido de que a recorrente não teria observado os requisitos formais para a efetiva saída das mercadorias, como a equivalência de valores nas remessas fracionadas ou a necessidade de emissão de CTRC por nota fiscal de transporte fracionado não desnatura a operação concretizada. Prossegue a recorrente que, ainda que se entenda por incorreto o procedimento adotado, o Fisco deveria ter se preocupado em autuar pelo descumprimento daquela obrigação acessória, e não tentar justificar a manutenção da presente multa por emissão de nota fiscal que não corresponderia à efetiva saída das mercadorias.

Em verdade, a fiscalização não está pretendendo manter a autuação sobre outra motivação, como quer fazer crer a recorrente. O que fez a fiscalização na diligência foi demonstrar a inconsistência das alegações da recorrente e a sua inabilidade para modificar a conclusão da autuação de que as notas fiscais autuadas foram emitidas sem as correspondentes saídas das mercadorias.

² Decreto nº 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nesse sentido, por exemplo, a fiscalização não aceitou a tese da recorrente de remessa fracionada, quando ausentes os Conhecimentos de Transporte das remessas parciais e tampouco a equivalência entre o valor da nota fiscal de venda, de CFOP 7.101, (total da operação) e o somatório das notas fiscais de remessa, as de CFOP 7.949. Além disso, a própria contribuinte já havia informado, no curso da ação fiscal, que as notas fiscais autuadas seriam excedentes, emitidas sem a correspondente saída da mercadoria por um erro de sistema.

Parte II: quanto ao item nº 003 do Auto de Infração

Alega a recorrente que a multa aplicável seria aquela fixada no art. 12, II da Lei nº 8.218/91 e não aquela do inciso I deste artigo, os quais dispõem:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II- multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

No entanto, não assiste razão à recorrente, vez que "as informações solicitadas" nas intimações à recorrente eram "os arquivos digitais do período de 01/2008 a 12/2008", os quais foram efetivamente apresentados, contudo estavam incompletos e em desacordo com a forma prescrita³. Como bem esclareceu o julgador de primeira instância, a

³ TERMO DE DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

(parte integrante do auto de infração)

(...)

No curso da diligência – MPF-D nº nº 09.1.01.00-2010-01526-8, o sujeito passivo, ao ser intimado a apresentar diversos elementos referentes ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2008, dentre eles, arquivos digitais referentes às operações saídas de produtos (notas fiscais de saída emitidas pelo sujeito passivo), com as especificações técnicas e formatos previstos no Ato Declaratório COFIS nº15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº25, de 7 de junho de 2010, e na Instrução Normativa SRF nº86, de 22 de outubro de 2001, validados pela SVA – Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais, forneceu arquivos digitais em desacordo com as especificações e formatos exigidos.

Ou seja, o sujeito passivo apresentou à fiscalização arquivos digitais das notas fiscais de saída do período de apuração de janeiro a dezembro de 2008 em que faltavam dados essenciais, fato que impossibilitou o uso desses no curso do procedimento fiscal.

Vejamos.

No atendimento das exigências de que teve ciência por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, o sujeito passivo apresentou arquivos magnéticos, relativos às notas fiscais do período acima referido, com dados incompletos – CNPJ e Nome dos Destinatários ausentes, número da Declaração de Exportação ausente, descrição da mercadoria ausente, descrição detalhada da mercadoria ausente entre outros -, em síntese, em desacordo com as especificações técnicas e formatos previstos no Ato Declaratório COFIS nº15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº25, de 7 de junho de 2010, e na Instrução Normativa SRF nº86, de 22 de outubro de 2001.

"penalidade prevista no inciso II da referida lei, claramente se aplica a um ato do contribuinte, qual seja, omitir ou negar-se a fornecer informações solicitadas pelo Fisco, não é o caso, resta claro nos autos que o contribuinte forneceu os meios magnéticos solicitados, contudo, boa parte destes era imprestável, ou seja, ausentes as informações necessárias, com infração ao Ato Declaratório COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº 25, de 07 de junho de 2010, e na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001".⁴

Não prospera o argumento da recorrente que, por se tratar de fiscalização do IPI, a multa deveria ser calculada só pela receita bruta do estabelecimento, pois, como sustentado na decisão recorrida "a definição legal de receita bruta é do imposto de renda e a obrigação acessória em meio magnético não atende só à fiscalização do IPI, prestando-se, inclusive para verificar se a receita bruta declarada está correta".

No mais, quanto à alegação de que a exigência fiscal seria confiscatória ou desproporcional e, portanto, inconstitucional, dela não se pode tomar conhecimento. No caso, verificar a eventual existência de confisco ou desproporcionalidade seria equivalente a

Diante do descumprimento da intimação fiscal, reintimou-se o sujeito passivo – Termo de Intimação Fiscal nº 002 – a, no prazo de 5 (cinco) dias, reapresentar: arquivos digitais das Notas Fiscais de Saída do período de apuração de janeiro a dezembro do ano de 2008, com as especificações técnicas e formatos previstos no Ato Declaratório COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº 25, de 7 de junho de 2010, e na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, validados pela SVA – Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais.

No entanto, a despeito de ter lhe sido concedido dilação de prazo, findo o novo prazo concedido, restou sem atendimento a intimação, pois que não foram atendidas as especificações técnicas e regras dispostas no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 2001, sendo que o sujeito passivo solicitou nova prorrogação de prazo, a qual foi concedida.

Decorrido os prazos adicionais concedidos, e expedida mais uma intimação – Termo de Intimação Fiscal nº 003, o sujeito passivo apresentou outros arquivos digitais referentes às notas fiscais de saída de produtos do seu estabelecimento industrial.

Todavia, não obstante ter sido intimado mais de uma vez para que atendesse à exigência, e de todo o prazo que lhe foi concedido para que sanasse os defeitos apresentados pelos arquivos magnéticos exigidos, o sujeito passivo não prosperou em fornecer arquivos que atendessem as disposições que lhe foram exigidas, de acordo com a legislação já mencionada.

As inconsistências dos arquivos digitais relativos às notas fiscais de saída do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2008 são, em síntese, ausência de dados (CNPJ e Nome dos Destinatários ausentes, número da Declaração de Exportação ausente, descrição da mercadoria ausente, ausência de produtos) que tornam inverossímeis tais arquivos, além de não terem sido fornecidos quaisquer dados referentes às notas fiscais emitidas no período de 1º de janeiro de 2008 a 31 de janeiro de 2008, período cujas operações totalizam um valor de R\$270.584.449,50 (Duzentos e setenta milhões, quinhentos e oitenta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e cinquenta centavos), de acordo com seu Livro Registro de Apuração do IPI nº 20.

Isto é, as regras previstas no Anexo Único do ADE COFIS nº 15, de 2001, em especial a Regra 4.3, não foram atendidas, como pode se visualizar das planilhas geradas a partir das informações constantes nos arquivos digitais: "Notas Saídas 1ºtrim.xls", "Notas Saídas 2ºtrim.xls", "Notas Saídas 3ºtrim.xls", "Notas Saídas 4ºtrim.xls".

(...)

⁴ Vale notar que o Ato Declaratório COFIS nº 15/2001, não observado pela recorrente, estabelece, conforme prerrogativa dada pelo art. 3º da IN SRF nº 86/2001, a "forma de apresentação" e as "especificações técnicas" dos arquivos digitais e sistemas, nestes termos:

Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001 (Publicado(a) no DOU de 26/10/2001, seção 1, pág. 57)

Estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata Instrução Normativa SRF No 86, de 22 de outubro de 2001.

(Alterado(a) pelo(a) Ato Declaratório Executivo Cofis nº 55, de 11 de dezembro de 2009)(Alterado(a) pelo(a) Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 07 de junho de 2010)

(...)

Processo nº 10980.725481/2012-79
Acórdão n.º **3402-004.682**

S3-C4T2
Fl. 87.442

reconhecer a inconstitucionalidade da norma que a prevê a incidência dos tributos e da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, bem como da Súmula CARF nº 2.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar da autuação a multa por emissão de nota fiscal sem a devida saída da mercadoria relativamente às notas fiscais de números 470.635, 461914, 525283, 527525 e 543234 (item 3.1.3.1.d deste Voto).

É como voto.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Conselheira Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

INFRAÇÃO DESCRITA NO ITEM 03 DO AIIM

1. Neste tópico alega a Recorrente que a multa aplicável seria aquela fixada no art. 12, inciso II da Lei nº 8.218/91 e não aquela do inciso I deste artigo, os quais dispõem:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II- multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
(...).

2. Em suma, a fiscalização autuou o contribuinte ao fundamento que os documentos digitais entregues pelo mesmo não teriam atendido a *forma* exigida em lei. O contribuinte, por sua vez, aduz que tais documentos atenderam tal forma, mas que seu conteúdo, entretanto, estaria incompleto, uma vez que ausentes alguns dados exigidos em lei.

3. Para a devida análise da alegação do contribuinte, mister se faz retornar ao Termo de Verificação Fiscal, mais precisamente ao item 3.2.3 do TVF (fls. 61.919/61.935) que trata desta sanção em específico. Vejamos, pois, o seguinte trecho do aludido TVF:

(...).

*No curso da diligência – MPF-D nº nº 09.1.01.00-2010-01526-8, o sujeito passivo, ao ser intimado a apresentar diversos elementos referentes ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2008, dentre eles, **arquivos digitais** referentes às operações saídas de produtos (notas fiscais de saída emitidas pelo sujeito passivo), com as especificações técnicas e formatos previstos no Ato Declaratório COFIS nº15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº25, de 7 de junho de 2010, e na Instrução Normativa SRF nº86, de 22 de outubro de 2001, validados pela SVA – Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais, forneceu arquivos digitais em desacordo com as especificações e formatos exigidos.*

(...). (negrito no original, sublinha nossa).

4. Ao detalhar a infração cometida pelo contribuinte no sentido de "traduzir" qual seria o desacordo da documentação fiscal digital entregue pelo contribuinte, assim afirma o fiscal no referido TVF:

(...).

*Ou seja, o sujeito passivo apresentou à fiscalização arquivos digitais das notas fiscais de saída do período de apuração de janeiro a dezembro de 2008 **em que faltavam dados essenciais,***

fato que impossibilitou o uso desses no curso do procedimento fiscal

(...).

No atendimento das exigências de que teve ciência por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, o sujeito passivo apresentou arquivos magnéticos, relativos às notas fiscais do período acima referido, com dados incompletos – CNPJ e Nome dos Destinatários ausentes, número da Declaração de Exportação ausente, descrição da mercadoria ausente, descrição detalhada da mercadoria ausente entre outros -, em síntese, em desacordo com as especificações técnicas e formatos previstos no Ato Declaratório COFIS nº15, de 23 de outubro de 2001, com redação dada pelo Ato Declaratório COFIS nº25, de 7 de junho de 2010, e na Instrução Normativa SRF nº86, de 22 de outubro de 2001.

(...).

As inconsistências dos arquivos digitais relativos às notas fiscais de saída do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2008 são, em síntese, ausência de dados (CNPJ e Nome dos Destinatários ausentes, número da Declaração de Exportação ausente, descrição da mercadoria ausente, ausência de produtos) que tornam inverossímeis tais arquivos, além de não terem sido fornecidos quaisquer dados referentes às notas fiscais emitidas no período de 1º de janeiro de 2008 a 31 de janeiro de 2008, período cujas operações totalizam um valor de R\$270.584.449,50 (Duzentos e setenta milhões, quinhentos e oitenta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e cinquenta centavos), de acordo com seu Livro Registro de Apuração do IPI nº 20.

(...) (grifos nosso).

5. Da descrição fática trazida no próprio TVF é possível concluir que a infração cometida pelo contribuinte não tem relação com a forma dos documentos fiscais digitais por ele entregues à fiscalização, mas diz respeito ao seu conteúdo, uma vez que carente de algumas informações exigidas em lei. Logo, a infração cometida pelo contribuinte não foi aquela descrita no art. 12, inciso I da Lei nº 8.218/91, mas sim àquela capitulada no inciso II do mencionado dispositivo legal. Há, portanto, um erro de tipo a afastar a presente exigência fiscal, o que, por sua vez, implica a sua exoneração.

6. Assim, ousou a divergir parcialmente da ilustre Relatora do caso para dar provimento ao presente recurso voluntário em maior extensão, de modo a também exonerar a exigência fiscal retratada no item 03 do auto de infração em comento.

7. No mais, acompanho a douta Relatora pelas suas próprias e bem fundamentadas razões.

8. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.

