



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.900858/2013-36

Recurso Voluntário

Resolução nº 3401-002.845 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária

Sessão de 17 de abril de 2024

Assunto CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES

Recorrente PBG S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3401-002.843, de 17 de abril de 2024, prolatada no julgamento do processo 10983.900856/2013-47, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil:

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI relativo ao [...] trimestre de [...], no valor de R\$ [...], cumulado com declaração de compensação.

A unidade de origem, por intermédio do despacho decisório de fl. [...] reconheceu a existência de direito creditório no valor de R\$ [...], em razão da ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos e da redução do saldo credor, passível de ressarcimento, resultante de débitos apurados em procedimento fiscal. Por decorrência, homologou parcialmente as

compensações declaradas e registrou não haver valor a ser ressarcido para o pedido de ressarcimento.

Os fundamentos para a decisão proferida pela unidade de origem constam do Termo de Verificação Fiscal e seus Anexos [...], que integram o referido despacho decisório (e os quais constam das fls. [...] do processo administrativo nº [...], relativo a multa isolada sobre IPI não lançado com cobertura de crédito), nos seguintes termos:

- a) 2.1.1 Da não apresentação das notas fiscais com o destaque do crédito de IPI: Diante da não apresentação de parte das notas fiscais selecionadas para amostragem e no intuito de verificar a legitimidade dos documentos que originaram os créditos, procedeu-se à verificação de todas as notas fiscais de aquisição que foram informadas nos pedidos de ressarcimento. Após o exame da documentação entregue, verificou-se ainda a falta de apresentação de parte das notas fiscais solicitadas, que resultou na glosa dos respectivos valores (a relação das notas fiscais glosadas encontra-se no Anexo [...]).*
- b) 2.1.2 Dos produtos não tributados (NT): O contribuinte se creditou do IPI destacado na aquisição de mercadorias não tributadas - NT, classificadas nas posições NCM 2508.3000 e 2508.4090 da TIPI. Como inexiste previsão legal para a tributação de mercadorias classificadas como NT, entende-se indevido o recolhimento do valor do IPI pela empresa fornecedora, bem como, o aproveitamento deste mesmo valor como crédito pela empresa compradora. Em decorrência, foram glosados os valores respectivos (as notas fiscais glosadas estão relacionadas no anexo [...]):*
- c) 2.1.3 Das diferenças de alíquotas de IPI: Dos valores de créditos passíveis e não passíveis de ressarcimento de IPI, informados pelo contribuinte em sua escrita fiscal, verificou-se notas fiscais com alíquotas de crédito de IPI maiores que as previstas na TIPI. No caso dos insumos classificados nas NCM 3207.2010, 3207.4010, 4411.9290, 3824.9041, 6907.900, 6908.9000 e 6804.2190, a TIPI dispõe que a alíquota aplicável é de 0% e, portanto, foi inteiramente glosado o valor creditado pelo contribuinte. No que tange aos insumos classificados nas NCM 3811.2910 e 6903.2090, a TIPI dispõe que a alíquota aplicável é de 8% e, portanto, procedeu-se à glosa da diferença de 2% aplicada a maior pelo contribuinte. O detalhamento das notas fiscais que totalizaram os valores glosados consta do Anexo [...].*
- d) 2.1.4 Da aquisição de mercadorias que não se enquadram no conceito de insumos utilizados no processo produtivo: Foram identificadas mercadorias constantes de notas fiscais de aquisição que não se enquadram no conceito de insumos (MP, PI, e ME) para fins de crédito de IPI, a seguir detalhados:
 - d.1) 2.1.4.1 Dos produtos químicos utilizados para tratamento da água: os produtos químicos "coagulante betzdearbon D104" e "polímero praeostol 2620" são utilizados após o processo de industrialização, no tratamento da água e, dessa forma, não se enquadram nas disposições do art. 164 do Decreto nº 4544/2002 e do art. 226 do Decreto nº 7212/2010, ensejando a glosa dos mesmos (notas fiscais glosadas constam do Anexo [...]).*
 - d.2) 2.1.4.2 Das peças de máquinas utilizadas para reposição sem contato com o produto industrializado: No caso das peças de máquinas, o Parecer**

Normativo CST n° 65/79 estabeleceu que, ademais o consumo no processo de industrialização, o direito ao crédito de IPI prescinde do contato físico entre a MP, PI e ME com o produto industrializado. Portanto, foram glosados os valores de créditos de IPI relativos a peças de máquinas para reposição que, embora desgastadas durante o processo de industrialização, não tiveram contato direto com o produto industrializado (as notas fiscais glosadas assim como as descrições das peças de máquinas glosadas encontram-se no Anexo [...]).

e) 2.2.1 *Do débito de IPI devido na saída de produto industrializado pelo contribuinte:* o contribuinte promoveu a saída de produtos classificados nas posições NCM 3402.9090, 3824.9090, 3907.3019, 6802.1000, 7016.1000 e 7219.3400 da TIPI, pelos códigos CFOP 5401, 5402, 6401 e 6402, relacionados à venda de produção do estabelecimento, sem o destaque do IPI. O contribuinte apresentou "declaração" informando tratar-se de revenda do estabelecimento, bem como 12 notas fiscais de aquisição de mercadorias adquiridas para revenda, acompanhadas das respectivas cópias das folhas do Livro de Registro de Entrada. Da análise da documentação fiscal do sujeito passivo, verificou-se que a quantidade de mercadoria adquirida para revenda não era suficiente para dar suporte à quantidade de mercadorias constantes das notas fiscais de saída dos referidos produtos. Os livros Registro de Inventário apresentavam relatório de estoque não separado entre os produtos fabricados e as mercadorias adquiridas para revenda, constando apenas a identificação como "produto acabado", não sendo possível identificar os estoques inicial e final. Os outros documentos apresentados se tratavam de planilhas elaboradas pelo contribuinte após a ocorrência do fato gerador do IPI, auto-declarado por ele próprio, em data anterior ao início do procedimento fiscal. Em que pesem os controles não adequados dos estoques, procedeu-se à análise pormenorizada da natureza e da característica de cada um dos produtos. Em relação aos produtos classificados nas NCM 3402.9090, 3824.9090 e 7219.3400, verificou-se que por se tratar de componentes químicos líquidos e laminados os mesmos não guardavam semelhança como os demais produtos da empresa e, ainda, que as quantidades descritas nas notas de aquisições corresponderam praticamente às quantidades descritas nas notas de saídas e, em decorrência, considerou-se a saída como revenda. No que tange aos produtos classificados nos NCM 3907.3019, 6802.1000, 7016.1000, foi mantido o fato gerador nas saídas desses produtos, uma vez que as saídas não tinham suporte nas quantidades adquiridas para revenda, pois as quantidades descritas nas notas fiscais de entrada de mercadorias adquiridas para revenda totalizaram quantidades inferiores à descritas nas notas fiscais de saída, conforme segue detalhado:

(...)

e.1) As quantidades descritas nas notas fiscais de entrada/saída foram calculadas considerando o valor total de cada um dos produtos dividido pelo seu valor unitário, especificados em cada nota fiscal (as respectivas notas fiscais encontram-se identificadas no Anexo [...]).

e.2) O contribuinte não logrou êxito em comprovar, por meio da escrita fiscal os estoques inicial/final dos produtos classificados nas posições 3907.3019, 6802.1000, 7016.1000, em virtude de apresentar estoque não separado, o que impossibilitou demonstrar que possuía quantidade

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-002.845 - 3^a Sejul/4^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo n.º 10983.900858/2013-36

estocada suficiente para dar suporte às saídas. Frise-se que o contribuinte apresentou notas fiscais de aquisição de mercadorias insuficientes para suprir todas as saídas desses produtos. Portanto, procedeu-se à apuração dos valores dos débitos de IPI abaixo, pela saída de produção do estabelecimento, sendo que não houve o lançamento de IPI referente a estes valores, em virtude do montante desses débitos terem sido cobertos com os saldos credores identificados nos respectivos períodos de apuração (a relação das respectivas notas fiscais encontra-se no Anexo [...]):

(...)

f) Cabe observar que a falta de destaque do IPI nas notas fiscais constitui infração punível com multa isolada, conforme art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, lançada no processo administrativo nº 11516.721293/2014-82. Deverão ser feitos, por parte do contribuinte, os ajustes necessários, com o objetivo de adequar os saldos de sua escrita fiscal com os saldos validados e considerados pela Administração Tributária.

Cientificado em 18/08/2014 (fl. [...]), o contribuinte apresentou, em [...] (fl. [...]), a manifestação de inconformidade de fls. [...], na qual alega:

(...)

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, por meio de Acórdão julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: (...)

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993 e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Reputa-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

PAF. DILIGENCIA. PERÍCIA. ONUS PROCESSUAL DA PROVA.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de perícia ou de diligência não se presta a suprir eventual inéria probatória do impugnante.

RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

O resarcimento de crédito presumido de IPI vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária, devendo ser indeferido em sua parcela que não resulte comprovada.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUANTUM RECONHECIDO.

As declarações de compensação devem ser homologadas no limite do direito creditório comprovado pelo sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A recorrente interpôs Recurso Voluntário reiterando os argumentos expostos na impugnação e sustentando, em breve síntese, que:

a) contesta o indeferimento do pedido de diligência pela autoridade julgadora de primeira instância, requerendo a baixa do processo em diligência ou a autorização deste Egrégio Tribunal de Julgamento Administrativo para que a Recorrente faça a juntada dos documentos posteriormente, excepcionalmente e por motivo de força maior, tão logo seja possível o retorno dos trabalhos "in loco", amparado na alínea "a" do §4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 e em atenção ao primado da verdade material que rege o processo administrativo tributário, bem como designe à Autoridade Fiscal promover a análise do direito creditório dos créditos de IPI que, por seu entendimento, é legítimo;

b) requerer as cópias dos documentos fiscais, apesar da própria fiscalização já estar de posse da transcrição dos mesmos, assim como ser determinante para indeferir os créditos de IPI descontados pela Recorrente, não somente constitui infração ao art. 37 da Lei 9.784/99, como também contradiz o art. 2º da Lei 9.784/99, pois afronta princípios que norteiam a atuação da administração pública federal, como o princípio da legalidade, razoabilidade, interesse público e eficiência, motivo pelo qual, requer a completa e total nulidade das glosas promovidas pela Autoridade Fiscal com fundamentação na ausência de apresentação de notas fiscais (item 2.1.1 do TVF);

c) restou demonstrado que os registros fiscais e dos controles dos estoques atendem perfeitamente a legislação, e mais; ainda fazem prova a favor da Recorrente, nos termos do que dispõe o art. 967, do Decreto 9.580/18 (RIR/2018), ao contrário do que sustenta o Acórdão recorrido, devendo ser o Despacho Decisório anulado, pela imperícia da Autoridade Fiscal quanto ao critério técnico utilizado;

d) revela a coluna de CFOP do Anexo IV (Anexo VI do TVF) apensado aos autos, entre vários outros CFOP de saídas, a existência de operações de remessas em que necessariamente deve haver, ainda que simbólico, o registro do retorno no livro do Registro de Entradas, a exemplo do CFOP 5.901 que deve ser escriturado com CFOP 1.902. Tal fato comprova que à Recorrente assiste razão quando sustenta o descompasso no critério técnico utilizado pela fiscalização pois, ao considerar tão somente as aquisições para revenda, deixou de somar as mercadorias entradas por retorno das remessas que compuseram o critério "lógico-aritmético" utilizado pela Autoridade Fiscal.

f) se a real intenção do legislador fosse somente admitir que a "ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação" de que trata o item 11 do PN 65/79, em verdade signifique " contato físico", interpretação que discorda a Recorrente, ao menos ensejaria autorização ao crédito de IPI em relação aos sensores listados no Anexo V do TVF. Tanto é verdade que, em relação aos sensores, este entendimento é assentado, inclusive, de forma unânime por esse Egrégio Tribunal Administrativo;

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigmática como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

DA PROPOSTA DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Conforme supra relatado, anteriormente ao início do procedimento fiscal, a recorrente deu saídas de produtos classificados nas posições NCM 3907.3019, 6802.1000 e 7016.1000, informando em sua escrita fiscal os códigos CFOP 5401/5402/6401/6402, relacionados a venda de produção do estabelecimento. Entretanto, não efetuou o devido destaque do débito de IPI nas notas fiscais de venda.

Após ser intimada, alegou que tais saídas se tratavam de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros e que os códigos CFOP foram informados equivocadamente, tratando-se de erro formal.

Diante desta nova informação por parte da recorrente, descaracterizando o fato gerador de IPI, foi solicitado então que a recorrente comprovasse através de sua escrita fiscal os saldos dos estoques inicial e final dos produtos classificados nas referidas posições NCM, nos anos calendários de 2009 e 2010, e as notas fiscais de entrada com os respectivos registros no Livro de Registro de Entradas, com o objetivo de que comprovasse que as quantidades estocadas comportavam as saídas.

Ao apreciar a documentação apresentada pela recorrente, a fiscalização destacou que “[o]s Livros Registro de Inventário apresentavam relatório de estoque **não separado** entre os produtos fabricados e as mercadorias adquiridas para revenda, constando apenas a identificação como “**Produto acabado**”, sendo que a informação dos saldos inicial e final dos estoques dos “produtos para revenda” seria imprescindível para formar convicção no sentido de comprovar que as quantidades saídas desses produtos tinham suporte nas quantidades adquiridas somadas às quantidades contidas nos saldos de estoques para revenda.

De qualquer forma, diante da declaração da empresa da possibilidade de erro, a fiscalização aponta que procedeu análise pormenorizada da natureza e da característica de cada um dos produtos, concluindo que, no que tange aos produtos classificados nas posições NCM 3907.3019, 6802.1000 e 7016.1000, não foi possível considerar que as saídas decorreram de produtos adquiridos para revenda, mantendo a caracterização do fato gerador do IPI nas respectivas saídas.

Para justificar a conclusão adotada, a fiscalização informou que “[...] o motivo determinante para manter o fato gerador de IPI na saída desses

produtos, declarado pelo contribuinte à época dos fatos, decorreu da constatação que as saídas não tinham suporte nas quantidades adquiridas para revenda, ou seja, as quantidades descritas nas notas fiscais de entrada de mercadorias adquiridas para revenda totalizaram quantidades inferiores às descritas nas notas fiscais de saída”.

Quanto à metodologia adotada **para apuração das quantidades**, a fiscalização destacou que “[...] as quantidades descritas nas notas fiscais entrada/saída foram calculadas considerando o valor total de cada um dos produtos dividido pelo seu valor unitário, especificados em cada nota fiscal. A relação destas notas fiscais está identificada no Anexo VI deste Termo de Verificação Fiscal”.

Em sua impugnação, a recorrente aponta diversas inconsistências no método adotado pela fiscalização, indicando os elementos que demonstrariam a compatibilidade entre as saídas e as aquisições para revenda, e ressalta também a falta de informações nos autos que permitissem o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Em breve síntese, a recorrente alega que o elemento que diferencia as operações de revenda das operações com produtos fabricados, em seus registros, é o Código da Mercadoria, informado tanto nas notas fiscais quanto em obrigações acessórias já disponibilizadas à fiscalização. Assim, os registros fiscais e contábeis, presentes em arquivos do SPED e Livro Registro de Inventário, seriam capazes de evidenciar de forma definitiva o não enquadramento das mercadorias, a exemplo dos rejantes, como sendo produtos por si industrializados.

Para corroborar suas alegações, a recorrente colacionou aos autos a mesma planilha desenvolvida pela fiscalização, adicionando apenas uma coluna com o código da mercadoria, o qual foi extraído dos arquivos do SPED, sustentando que a conferência da descrição das mercadorias constantes nos referidos documentos fiscais com a planilha apresentada no Anexo VII evidencia que:

1) a fiscalização tinha elementos para determinar de forma cabal que todos os itens listados no Anexo VII são efetivamente de revenda, fazendo a simples inserção deste dado importante (código da mercadoria) em seus demonstrativos e efetuando o cruzamento com os registros do SPED (tanto entradas quanto saídas), que comprovam a dedicação exclusiva de tais itens para a operação de revenda;

2) percebe-se que mais de 90% dos itens relacionados no Anexo VII contém a terminação "ET", que se refere ao indicador interno usado para evidenciar as mercadorias de revenda em seus controles internos e registros fiscais;

3) os demais apontamentos que não possuem a terminação "ET" referem-se exatamente à relação De/Para do fornecedor "Parex", apresentada quando do atendimento à intimação nº 2013/415.

Quanto ao cálculo realizado pela fiscalização, a recorrente destaca que, apesar do motivo determinante para exigência do IPI na saídas dos

produtos em análise decorrer da constatação de que as saídas não tinham suporte nas quantidades adquiridas para revenda, no Anexo VI, não há qualquer informação quanto às quantidades relativas às notas fiscais de entrada e de saída elencadas, de modo que os elementos e informações trazidas ao Auto de Infração não são suficientes para confirmar as quantidades apuradas pela fiscalização, bem como, a promover a sua defesa de forma apropriada.

Ainda, defende que o Anexo VI apresenta grave inconsistência de critério utilizado em sua elaboração, uma vez que se procedeu à inclusão, na relação de notas fiscais apresentadas no Anexo VI, de campo com o CFOP de cada nota fiscal, percebendo-se a utilização de quantidades saídas com CFOP que não trazem qualquer vínculo com saídas de mercadorias cujas entradas ocorreram para revenda, indicando a utilização de dois critérios distintos pela fiscalização: a) entradas para revenda; e b) quantidades de saídas de diversas operações, distintas das revendas. No seu entender, por tanto, não haveria coerência na elaboração do referido demonstrativo, culminando na total desqualificação daquilo que o próprio agente fiscalizador utilizou como fator determinante para manter o fato gerador de IPI.

No mérito, reitera a inocorrência do fato gerador do IPI, ressaltando que a codificação das mercadorias permite distinguir aquelas que produz para venda, daquelas que adquire de terceiros, produtores ou não, para simples revenda, esclarecendo que se trata de uma codificação de mercadorias que realiza conforme as determinações do SPED, informação esta à disposição da fiscalização federal, e que serve, justamente, para promover as segregações de mercadorias em seus estoques, entre aquelas de produção própria, e aquelas adquiridas de terceiros para revenda.

Ressalta, ainda, que, em razão do equívoco no preenchimento do CFOP nos documentos fiscais (com CFOP de venda de produção própria, referindo-se, no entanto, a mercadorias adquiridas para revenda e assim procedidas), a fiscalização não poderia basear a sua análise na comparação de quantidades de entrada e saída apenas nos CFOP indicados, visto que confessadamente equivocados. Ademais, sustenta que a análise da tabela constante do referido anexo revela que, das 22838 notas fiscais ali relacionadas, 4712 sequer guardam relação com as operações objeto da verificação fiscal, mais de 20%, portanto.

Ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

Débitos de IPI na Saída de Produtos Industrializados

[...] como derivação direta da legislação tributária que rege a matéria, impõe-se ao contribuinte do IPI que tenha mantido e mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar suas operações, bem como exiba documentação que dê suporte a sua escrita e controles. Em se tratando de pedido de resarcimento deve restar demonstrada de forma individuada, por intermédio de documentação hábil e idônea, a existência do direito creditório alegado pelo sujeito passivo.

Na hipótese em tela, não assiste razão à afirmação do contribuinte no sentido de que a averiguação levada a efeito pela autoridade fiscal foi realizada de forma genérica e baseada em conclusões imprecisas e equivocadas acerca das quantidades dos produtos classificados nas NCM 3907.3019, 6802.1000, 7016.1000.

Neste sentido, restou demonstrado que o contribuinte promoveu a saída de produtos classificados nas posições NCM 3402.9090, 3824.9090, 3907.3019, 6802.1000, 7016.1000 e 7219.3400 da TIPI, informando os CFOP 5401, 5402, 6401 e 6402, todos relacionados à venda de produção do estabelecimento, sem o destaque, contudo, do IPI. Ante sua alegação de se tratar, em verdade, de mercadorias adquiridas para revenda, procedeu-se à análise da documentação fiscal, verificando-se que a quantidade de mercadoria adquirida para revenda não era suficiente para dar suporte à quantidade de mercadorias constantes das notas fiscais de saída dos referidos produtos e, ainda, que os livros Registro de Inventário apresentavam relatório de estoque não separado entre os produtos fabricados e as mercadorias adquiridas para revenda, constando apenas a identificação como "produto acabado", fato este que, de fato, inviabiliza a identificação dos estoques inicial e final. A informação agregada de "produtos acabados" e "mercadorias para revenda", além de representar irregularidade nos registros constantes da escrita fiscal, inviabiliza a identificação, de per si, dos estoques inicial e final de cada produto dentro de um dado período.

[...] considerando a imprestabilidade da escrituração do sujeito passivo para o Levantamento Analítico de Estoque (confronto do Inventário declarado em Livro de Registro de Inventário com o saldo encontrado pela equação que leva em conta o Estoque Inicial, acrescido das Entradas e reduzido das Saídas), a autoridade administrativa efetuou o levantamento de todas as notas fiscais de entrada relativas aos produtos de NCM 3907.3019, 6802.1000, 7016.1000, bem como de todas as notas fiscais de saída relativas aos referidos produtos, assim obtendo o quantitativo de produtos adquiridos para revenda e o quantitativo de produtos saídos do estabelecimento industrial, efetuando a soma algébrica de tais quantidades obtendo os seguintes resultados, por NCM:

(...)

Trata-se, como se vê, de operação de natureza meramente lógico-aritmética, por intermédio da qual a autoridade fiscal constatou a existência de um saldo de saídas superiores às aquisições para revenda, saldo o qual deve ser considerado, corretamente, como resultante de produtos industrializados pelo sujeito passivo e cujas saídas se deram, indevidamente, sem a incidência do imposto. E, por decorrência, os respectivos débitos devem servir como redutores do saldo credor do imposto existente nas contas gráficas correspondentes, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal e encontra-se demonstrado nas Planilhas de Reconstituição de Escrita de IPI que integra o auto de infração (fls. 853/857).

Note-se, ademais, que não guarda relação com os fatos e a realidade apurados no procedimento fiscal a afirmativa do impugnante de que "ao analisar o referido Anexo VI, percebe-se a ausência de informação quanto às quantidades", o que indicaria que houve uma averiguação equivocada de quantidades, com ausência de demonstração dos aspectos materiais do auto de infração. É que o referido Anexo VI relaciona todas as notas fiscais de entrada por NCM ("Entradas 2009 – NCM 3907.3019", "Entradas 2010 - NCM 3907.3019", "Entradas 2009 - NCM 6802.1000", "Entradas 2010 - NCM 6802.1000", "Entradas 2009 - NCM 7016.1000" e "Entradas 2010 - NCM 7016.1000") e todas as notas fiscais de saída por NCM ("Saídas 2009 - NCM 3907.3019", "Saídas 2010 - NCM 3907.3019", "Saídas 2009 - NCM 6802.1000", "Saídas 2010 - NCM 6802.1000", "Saídas 2009 - NCM 7016.1000" e "Saídas 2010 -

NCM 7016.1000") objeto da verificação fiscal, indicando sempre, aliás, uma grande assimetria quantitativa entre o número de notas fiscais de entrada dos produtos acabados em questão e o número de notas de saída dos mesmos produtos. E, ainda, a quantidade de mercadorias compradas e vendidas por NCM, extraída do mencionado Anexo VI (e, portanto, de cada uma das notas fiscais ali identificadas), foi estampada e detalhada nos demonstrativos inseridos no Termo de Verificação Fiscal e que se encontram reproduzidos imediatamente acima, bem como consta do "Anexo VII -Débito IPI (venda de produção do estabelecimento)" a identificação individualizada - por data de emissão, CNPJ e nome da pessoa jurídica, número da nota fiscal, NCM, descrição da mercadoria, CFOP, base de cálculo, alíquota e IPI lançado - de todos os produtos (e obviamente suas quantidades) que foram objeto da exigência.

Logo, os fundamentos jurídicos, materiais e quantitativos das conclusões alcançadas pela autoridade administrativa e, por decorrência, sua adequada e procedente motivação, encontram-se todos devidamente consignados no ato administrativo resistido e todos eram e são passíveis de exame e confronto pelo impugnante, inexistindo, repise-se, qualquer cerceamento a sua capacidade de defesa e de contraditório.

Por sua vez, a planilha juntada aos autos pelo sujeito passivo, identificada como "Anexo IV (Anexo VI do Termo de Verificação Fiscal)", limita-se a reproduzir o referido Anexo VI com a inserção de colunas destinadas a informar o NCM (dado que já constava e consta da planilha original, na primeira linha de cada demonstrativo) e o CFOP atribuído à operação de saída (informação, contudo, inservível ao Levantamento Analítico de Estoque, dada a imprestabilidade, como já assinalado, dos registros escriturados pelo contribuinte em seu Livro de Registro de Inventário), tratando-se de dados que, obviamente, apresentam-se inservíveis a refutar as quantidades apuradas pela autoridade fiscal como representativas de mercadorias saídas da estabelecimento industrial sem o devido destaque o imposto e muito menos a demonstrar que se está diante da saídas de bens os quais foram efetivamente adquiridos para revenda.

Assinale-se que, ao contrário do que alega o impugnante, não há no Anexo VI qualquer inconsistência de critério utilizado em sua elaboração, uma vez que a inclusão no mesmo de todos os CFOPs de saída (relacionadas ou não à saída de mercadorias cujas entradas ocorreram para revenda), decorre diretamente do procedimento de auditoria lógico-aritmética adotado para apuração dos saldos de saídas em comparação com as aquisições havidas para revenda. Diga-se ao impugnante que não há a utilização, por parte da fiscalização, de dois critérios distintos, uma vez que, no âmbito da metodologia utilizada, devem ser efetivamente confrontadas as entradas de mercadorias (por NCM) adquiridas para revenda (percebe o sujeito passivo que não há outras entradas de tais bens passíveis de serem computadas na apuração) com as quantidades de todas as saídas das mesmas mercadorias (por NCM), diversas ou não das operações de revendas, para então encontrar-se o saldo decorrente de tal confronto, o qual representa a quantidade de produtos industrializados pelo sujeito passivo e cujas saídas ocorreram, pois, sem a incidência do imposto.

(...)

Conclui-se, das constatações acima, que não procedem os argumentos do sujeito passivo de que os elementos e informações constantes do ato resistido não lhe seriam suficientes a conhecer os fatos que ensejam a imputação tributária e a promover a sua defesa de forma apropriada, posto que presentes todos os elementos estruturais e quantitativos que motivaram a decisão recorrida. Impunha-se ao contribuinte exibir escrituração contábil e fiscal e demais elementos de suporte aptos a permitir o adequado Levantamento Analítico de Estoque e capazes de demonstrar que não houve saídas de mercadorias

adquiridas para revenda, sem destaque do imposto, em quantitativos superiores às entradas a tal título ou, por outro lado, comprovar a efetiva existência de erros nas quantidades de entradas e/ou saídas apuradas pela autoridade administrativa a tal título, a partir da documentação que se encontra de sua posse, já que integra seus próprios elementos e registros contábeis, inexistindo, como já assinalado, qualquer nulidade no ato administrativo em tela.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido quanto à não indicação das quantidades por notas fiscais, argumentando que a ausência de possibilidade de cotejo entre as quantidades constantes na tabela que integra o corpo do Termo de Verificação Fiscal e a ausência dessas informações nos respectivos anexos prejudicam sim a análise da Recorrente e, por conseguinte, a elaboração da sua defesa.

Quanto ao mérito, destaca o seguinte:

[...] o Acórdão proferido pela DRJ (folhas 10 - 16) reproduz a redação pertinente à obrigatoriedade do livro de Registro de Entradas (artigo 378 - 380 RIPI/2002), livro de Registro de Saída (artigo 381 - 382 RIPI/2002), livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (artigo 383 - 384 RIPI/2002), livro Registro de Inventário (artigo 394 - 398 RIR/2010) e, por fim, Registro de Apuração de IPI (artigo 399 - 400 RIPI/2002), na tentativa de desqualificar as argumentações da Recorrente. Todavia, o que se verifica é exatamente o contrário. As citações trazem elementos favoráveis à tese da Recorrente.

No Registro de Controle da Produção e do Estoque, dispõe o inciso I do artigo 384 do RIPI/2002, que se deve promover a identificação do produto (efetuada pelo código de item), assim como indicar o Código da TIPI e a Alíquota do Imposto no quadro "Classificação Fiscal", de acordo com o inciso III, do mesmo artigo. Entretanto, a Autoridade Fiscal não levou este fato em consideração. Vejamos o texto da norma mencionada:

Do Registro de Controle da Produção e do Estoque

Art. 384. Os registros serão feitos da seguinte forma:

I - no quadro "Produto": identificação do produto;

III - no quadro "Classificação Fiscal": indicação do código da TIPI e da alíquota do imposto; (Grifos da recorrente)

Frisa-se, ainda, que no Registro de Controle da Produção e do Estoque, o parágrafo 3º, do artigo 383 do RIPI/2002 então em vigor, dispunha que:

Do Registro de Controle da Produção e do Estoque

Art. 383. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal

§ 3º Os registros serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos. (Grifos da recorrente)

Portanto, cristalina é a necessidade de identificação das mercadorias, o que é feito pela Recorrente pelo código do item. Todavia, a fiscalização descartou a informação disponibilizada ao longo do processo fiscalizatório.

É necessário destacar, ainda, que pela redação do caput do artigo 394 daquele Diploma Legal, o livro de Registro de Inventário destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as MP, PI, ME, produtos acabados e produtos em fase de fabricação.

Do Registro de Inventário

Art. 394. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as MP, PI, ME, produtos acabados e produtos em fase de fabricação, existentes em cada estabelecimento à época do balanço da firma. (Grifos da recorrente)

Veja-se, não há qualquer indicação da necessidade de segregação dos "produtos acabados" adquiridos de terceiros, daqueles derivados da produção própria, conforme aduz a fiscalização.

Conforme fica assentado, a legislação exige abertura dos itens para a sua adequada identificação e controle. Todavia, não prevê a necessidade de controles separados para os produtos acabados, bastando que o faça utilizando os controles de código de item adotados pela Recorrente.

(...)

Restou demonstrado, portanto, que os registros fiscais e dos controles dos estoques atendem perfeitamente a legislação ora mencionada, e mais; ainda fazem prova a favor da Recorrente, ao contrário do que sustenta o Acórdão recorrido, devendo ser o Auto de Infração anulado, pela imperícia da Autoridade Fiscal quanto ao critério técnico utilizado.

(...)

Não bastasse esse fato, revela a coluna de CFOP do Anexo IV (Anexo VI do TVF) apensado aos autos, entre vários outros CFOP de saídas, a existência de operações de remessas em que necessariamente deve haver, ainda que simbólico, o registro do retorno no livro do Registro de Entradas, a exemplo do CFOP 5.901 que deve ser escriturado com CFOP 1.902.

Tal fato comprova que à Recorrente assiste razão quando sustenta o descompasso no critério técnico utilizado pela fiscalização pois, ao considerar tão somente as aquisições para revenda, deixou de somar as mercadorias entradas por retorno das remessas que compuseram o critério "lógico-aritmético" utilizado pela Autoridade Fiscal.

[...]

Das alegações da DRJ, questiona-se, então, onde foram parar as quantidades das entradas com CFOP 1.902, se não foram consideradas no demonstrativo da Autoridade Fiscal? Estas entradas, não deveriam ser somadas as aquisições para revenda? Não há outra resposta para tal questionamento, senão que sim, devem ser.

A desconsideração do fato realizado, remetendo-se apenas à informação do CFOP equivocadamente prestada, reverte-se em prejuízo desarrazoado para a Recorrente, já que presentes informações que dão norte ao alcance da verdade real/material, princípio básico do processo administrativo, regulado pela Lei nº 9.784/99.

É o que passamos a apreciar.

Inicialmente, quanto à ausência de indicação das quantidades relativas às notas fiscais elencadas no Anexo VI do Termo de Verificação Fiscal, entendo que a falta das referidas informações realmente impede a confirmação do comparativo realizado pela autoridade autuante entre o quantitativo de produtos adquiridos para revenda e o quantitativo de produtos saídos do estabelecimento industrial.

Ressalte-se que o motivo determinante para exigência ora em debate decorre da constatação de que as quantidades descritas nas notas fiscais de entrada de mercadorias adquiridas para revenda totalizam quantidades inferiores às descritas nas notas fiscais de saída. Assim, ao meu ver, não basta, por si só, a indicação do quantitativo obtido pela fiscalização, sendo necessário que a documentação constante dos autos permita a confirmação de tais informações.

Desta forma, sem a indicação das quantidades por nota fiscal, ou subsidiariamente, sem a juntada das notas fiscais aos autos, não é possível a confirmação das quantidades somadas pela fiscalização, de modo que a autuação na forma em que se encontra, ao meu ver, resulta em prejuízo ao sujeito passivo.

Por outro lado, ao contrário do que alega a recorrente, não vislumbro nulidade do auto de infração, mas omissão que deve ser sanada, nos termos do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

É certo que, com a indicação das quantidades por nota fiscal, ou, subsidiariamente, com a juntada das notas fiscais aos autos, será possibilitado à recorrente confirmar ou contestar as quantidades obtidas pela fiscalização, de modo que será resguardado o direito de defesa.

Indo adiante, entendo também que, desde a impugnação, foram trazidas questões de fato pela recorrente, quanto ao método adotado pela fiscalização e a possibilidade de confirmação da compatibilidade entre entradas e saídas através de outros documentos, que merecem maior esclarecimento.

Conforme defendido pela recorrente, a codificação das mercadorias permite distinguir aquelas que produz para venda, daquelas que adquire de terceiros, produtores ou não, para simples revenda, esclarecendo que se trata de uma codificação de mercadorias que realiza conforme as determinações do SPED, informação esta à disposição da fiscalização federal, e que serve, justamente, para promover as segregações de mercadorias em seus estoques, entre aquelas de produção própria, e

aqueelas adquiridas de terceiros para revenda. Assim, para determinar que os itens listados no Anexo VII são efetivamente de revenda, bastaria a inserção do código da mercadoria em seus demonstrativos, efetuando o cruzamento com os registros do SPED (tanto entradas quanto saídas), que comprovariam a dedicação exclusiva de tais itens para a operação de revenda.

Corroborando o alegado, ressalta que mais de 90% dos itens relacionados no Anexo VII contém a terminação "ET", que se refere ao indicador interno usado para evidenciar as mercadorias de revenda em seus controles internos e registros fiscais, e que os demais apontamentos que não possuem a terminação "ET" referem-se exatamente à relação De/Para do fornecedor "Parex", apresentada quando do atendimento à intimação nº 2013/415.

Quanto ao Anexo VI, a recorrente destaca o cômputo de quantidades de saídas com CFOP que não possuem qualquer vínculo com saídas de mercadorias cujas entradas ocorreram para revenda, indicando a utilização de dois critérios distintos pela fiscalização: a) entradas para revenda; e b) quantidades de saídas de diversas operações, distintas das revendas, o que, por óbvio, culminaria num quantitativo distinto.

Neste sentido, sustenta que a análise da tabela constante do referido anexo revela que, das 22.838 notas fiscais ali relacionadas, 4.712 sequer possuem relação com as operações objeto da verificação fiscal, mais de 20%, portanto.

Além disto, revela a coluna de CFOP do Anexo VI do TVF, entre vários outros CFOP de saídas, a existência de operações de remessas em que necessariamente deve haver, ainda que simbólico, o registro do retorno no livro do Registro de Entradas, a exemplo do CFOP 5.901 que deve ser escriturado com CFOP 1.902, sendo que, ao considerar tão somente as aquisições para revenda no cômputo das entradas, a fiscalização deixou de somar as mercadorias entradas por retorno das saídas de remessas que compuseram as "operações de saída".

Diante de todo o exposto, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF):

- a) Promova a indicação das quantidades de mercadorias por nota fiscal discriminada no Anexo VI do TVF, a fim de permitir a confirmação ou contestação do quantitativo obtido pela fiscalização na comparação entre as notas fiscais de entrada de mercadorias adquiridas para revenda e as notas fiscais de saída;
- b) Considerando a segregação das mercadorias nos estoques da recorrente, entre aquelas de produção própria, e aquelas adquiridas de terceiros para revenda, através da codificação das mercadorias, queira a fiscalização informar se o cruzamento de tais informações com os registros do SPED (tanto das entradas

quanto das saídas), permite comprovar a destinação exclusiva de tais produtos para operações de revenda, elaborando, em caso positivo, relatório conclusivo.

c) Caso a resposta anterior seja no sentido de que não é possível comprovar a destinação para operações de revenda, esclareça as razões que impedem tal discriminação, justificando, com base em dispositivo legal, a constatação que a informação agregada de "produtos acabados" e "mercadorias para revenda" no relatório de estoque do livro Registro de Inventário, "*além de representar irregularidade nos registros constantes da escrita fiscal, inviabiliza a identificação, de per si, dos estoques inicial e final de cada produto dentro de um dado período*".

d) Considerando as declarações da recorrente no sentido que foram computadas no Anexo VI quantidades de saídas com CFOP que não possuem qualquer vínculo com saídas de mercadorias cujas entradas ocorreram para revenda, queira a fiscalização esclarecer se houve algum equívoco no cômputo realizado, se manifestando, especificamente, sobre as 4.712 notas indicadas pela recorrente que supostamente não possuem relação com as operações objeto da verificação fiscal, e sobre o cômputo das operações de remessa, relativas aos CFOP 5.901 e 1.902, esclarecendo se as quantidades computadas nas operações de saída também foram computadas nas operações de entrada;

f) sendo realizados os referidos esclarecimentos, elabore relatório conclusivo acerca dos fatos autuados;

g) encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos da decisão supra.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator