MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 11516.721293/2014-82

Processo nº	11516.721293/2014-82
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**3401-002.849 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de abril de 2024
Assunto	CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES
Recorrente	PBG S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator**.**

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

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

Relatório

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

> *Trata-se de multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito apurada no período de 01/07/2009 a 31/12/2010, no total de R$ 96.084,39.*
>
> *Consta da descrição dos fatos que integra o auto de infração (fl. 833):*
>
> > *"O contribuinte, anteriormente ao início do procedimento fiscal, 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 intimado através dos Termos de Intimação n° 302/2013 e de Re-intimação n° 415/2013, o contribuinte 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 do contribuinte, descaracterizando o fato gerador de IPI, por ele próprio auto-declarado antes do início do procedimento fiscal, foi solicitado então que comprovasse através de sua escrita fiscal os saldos dos estoques inicial e final dos produtos classificados nas referidas posições NCM.

Entretanto, o contribuinte apresentou os saldos de estoques inicial e final apenas dos "produtos acabados", ou seja, apenas dos produtos industrializados pelo estabelecimento, não informando os saldos de estoques inicial e final dos "produtos para revenda".

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.

Em virtude do contribuinte não ter comprovado que existia saldo em estoques destes "produtos para revenda", através de sua escrita fiscal, e ainda, que as quantidades informadas nas notas de aquisição não dão suporte às quantidades saídas destes produtos, procedeu-se à manutenção do fato gerador, inicialmente declarado pelo contribuinte.

As notas fiscais que totalizaram os montantes dos valores de débito de IPI, apurados por mês, estão identificadas no Anexo VII do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração."

Por sua vez, o Termo de Verificação Fiscal que integra o lançamento de ofício registra, no que interessa aos autos, que:

a) 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. Cabe observar que a informação detalhada dos estoques inicial/final seria imprescindível para formar convicção de que a saída dessas mercadorias sob os códigos CFOP 5401/5402/6401/6402 se tratava de erro formal, conforme alegação do contribuinte, tendo em vista que a quantidade de mercadorias adquiridas para revenda constante das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte não supriu a quantidade de mercadorias descritas nas notas fiscais de saída. 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

Original

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:

NCM – 3907.3019

Compras Ano	Quantidade de mercadorias nas NF (a)	Vendas/Outras saídas Ano	Quantidade de mercadorias nas NF (b)	Total c = (a) – (b)
2009	27.865	2009	27.558	307
2010	53.559	2010	60.817	(7.258)
Quantidade de produtos saídos sem coberturas por entradas				6.951

NCM – 6802.1000

Compras Ano	Quantidade de mercadorias nas NF (a)	Vendas/Outras saídas Ano	Quantidade de mercadorias nas NF (b)	Total c = (a) – (b)
2009	13.853	2009	11.610	2.243
2010	13.717	2010	20.812	(7.095)
Quantidade de produtos saídos sem coberturas por entradas				4.852

NCM – 7016.1000

Compras Ano	Quantidade de mercadorias nas NF (a)	Vendas/Outras saídas Ano	Quantidade de mercadorias nas NF (b)	Total c = (a) – (b)
2009	30.781	2009	94.241	(63.460)
2010	239.445	2010	269.834	(30.389)
Quantidade de produtos saídos sem coberturas por entradas				93.849

b) 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 VI).

c) 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 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 constantes do quadro resumo abaixo, pela saída de produção do estabelecimento nos códigos CFOP 5401/5402/6401/6402 das mercadorias classificadas nas posições NCM 3907.3019, 6802.1000, e 7016.1000 da TIPI, com base nas informações da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), extraídas do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED):

Ano	Mês	IPI não destacado - Venda de produção do estabelecimento
2009	Julho	R$2.652,51
2009	Agosto	R$2.942,06
2009	Setembro	R$3.616,70
Total - 3º Trimestre/2009		**R$9.211,27**
2009	Outubro	R$4.613,78
2009	Novembro	R$2.470,97
2009	Dezembro	R$4.058,95
Total - 4º Trimestre/2009		**R$11.143,71**

Original

Ano	Mês	IPI não destacado - Venda de produção do estabelecimento
2010	Janeiro	R$3.015,45
2010	Fevereiro	R$6.107,79
2010	Março	R$2.693,80
Total - 1º Trimestre/2010		**R$11.817,04**
2010	Abril	R$4.866,78
2010	Maio	R$11.200,57
2010	Junho	R$11.102,74
Total - 2º Trimestre/2010		**R$27.170,09**
2010	Julho	R$12.289,12
2010	Agosto	R$10.400,55
2010	Setembro	R$9.888,78
Total - 3º Trimestre/2010		**R$32.578,45**
2010	Outubro	R$12.571,15
2010	Novembro	R$13.270,96
2010	Dezembro	R$10.349,83
Total - 4º Trimestre/2010		**R$36.191,94**
Total Geral		**R$128.112,50**

d) 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 VII. Cabe observar que a falta de destaque do IPI nas notas fiscais constitui infração punível com multa isolada, conforme art. 80 da Lei n° 4.502/1964, com redação dada pela Lei n° 11.488/2007, lançada nestes autos.

e) 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 18/06/2014 (fl. 862), o contribuinte apresentou, em 04/07/2014 (fl. 865), a impugnação de fls. 865/884, na qual alega:

a) As informações requisitadas no curso do procedimento fiscal não seriam capazes, por si só, de dar subsídios à fiscalização em assegurar a diferenciação praticada nas operações registradas nos controles fiscais e contábeis da impugnante, uma vez que o elemento que os diferencia, em seus registros, é o Código da Mercadoria, informado tanto nas notas fiscais quanto em obrigações acessórias já disponibilizadas à fiscalização, especialmente os arquivos magnéticos vinculados ao SPED. Intimada a apresentar elementos comprobatórios de não se tratar de mercadorias relacionadas à venda de produção do estabelecimento, apresentou declaração quanto ao equívoco do CFOP, apresentando amostragem de 10 notas fiscais de aquisição das mercadorias para revenda, havendo considerado, a fiscalização, insuficientes tais explicações, vindo a requerer (i) documentos que comprovem o saldo (em quantidades) de estoque inicial e final dos anos de 2009 e 2010 das mercadorias em questão e (i) todas as notas fiscais de entrada das referidas mercadorias, percebendo-se a insistência da fiscalização em utilizar elementos que não diferenciam a mercadoria em seus registros fiscais e contábeis, presentes em arquivos do SPED e Livro Registro de Inventário, capazes de evidenciar de forma definitiva o não enquadramento das mercadorias, a exemplo dos rejuntes, como sendo produtos por si industrializados.

b) A tentativa da impugnante em apresentar tal diferenciação ficou estampada ao disponibilizar, na última intimação expedida pela fiscalização, justamente o Livro de Registro de Inventário e os arquivos magnéticos do SPED, que trazem o código

Original

diferenciado de mercadoria para revenda, adotado em seus controles e reproduzidos nos registros fiscais. A fiscalização alega que a impugnante apresentou o Livro de Registro de Inventário contendo relatório de estoque não separado entre os produtos fabricados e as mercadorias adquiridas para revenda, cabendo indagar, uma vez que já tenha sido apresentada abertura de itens por nota fiscal, identificado nos arquivos magnéticos do SPED, se não seria suficiente confrontar os códigos de mercadorias entre SPED e registro de inventário. Desta forma, a análise da fiscalização se baseou fundamentalmente na descrição da NCM, sem o devido aprofundamento da diferenciação de elementos que caracterizam as mercadorias para revenda.

c) A impugnante considera haver desconexão entre o fundamento material da verificação fiscal e a sua quantificação, conforme a relação das notas fiscais identificadas no Anexo VI do TVF, o qual destaca que o motivo determinante para manter o fato gerador de IPI na saída dos produtos decorreu da constatação de 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 totalizariam quantidades inferiores às descritas nas notas fiscais de saída, sendo esse o* motivo determinante *para a imputação da penalidade. No entanto, o que se observa na pagina seguinte do referido TVF é que as quantidades descritas nas notas fiscais de entrada e saída foram calculadas considerando o valor total de cada um dos produtos dividido pelo seu valor unitário, especificados em cada nota fiscal, cuja relação está identificada no Anexo VI do TVF. Ao analisar o referido Anexo VI, percebe-se a ausência de informação quanto às quantidades, repisada no TVF, revelando uma averiguação realizada de forma genérica, incongruente com os preceitos do ato administrativo discutido, inexistindo conexão entre a fundamentação motivacional/legal utilizada para dar sustentação ao Auto de Infração, totalmente baseada em conclusões imprecisas a partir de averiguação equivocada de quantidades, e os aspectos materiais do próprio Auto. O fator determinante está carreado de vícios incapazes de permitir a correta demonstração dos supostos motivadores (quantidades). Não obstante a tal fato, apresentasse a mesma planilha desenvolvida pelo Auditor Fiscal, adicionando apenas uma coluna com o código da mercadoria, o qual foi extraído dos arquivos do SPED, realizando a conferência da descrição das mercadorias constantes nos referidos documentos fiscais com a planilha apresentada no Anexo VII, evidenciando-se 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 n° 2013/415. Constatamos, ainda, 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. Percebe-se a utilização de dois critérios distintos utilizados pela fiscalização: a) entradas para revenda, evidenciada na descrição acima; e b) quantidades de saídas de diversas operações, distintas das revendas. Não há, portanto, 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. Para dar subsídio a tais argumentações, traz-se aos autos o Anexo IV, contendo as mesmas informações do Anexo VI do TVF, adicionadas do campo CFOP, que pode ser facilmente*

Original

confrontada com os registros do SPED. Destarte, além de se tornar inócua, a Verificação Fiscal, cerceia a capacidade de defesa do Contribuinte pelo descompasso entre os caracteres materiais e a fundamentação do ato administrativo, o que desrespeita os princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, amparados na Constituição Federal, merecendo tornar o Auto de Infração nulo pela falta de elemento essencial à sua formação. Ademais, é cediço que qualquer Órgão Administrativo deve atuar dentro, na forma, nos limites e para os fins contidos na lei, conforme indica o Princípio da Legalidade. Referida situação fere frontalmente o Princípio Administrativo da Motivação, o qual se refere à obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente fundamentados, tanto em relação aos aspectos legais, quanto aos fatos a que se destinam, o que também se traduz na necessidade de estrita relação entre os elementos materiais motivadores da Verificação Fiscal e a sua base de fundamentação.

d) Os elementos e informações trazidas ao Auto de Infração não lhe são suficientes a, em primeiro lugar, conhecer os fatos ensejadores da imputação tributária e, em segundo lugar, a promover a sua defesa de forma apropriada. O citado Anexo VI não traz informação de quantidades. Não há como saber, somente dos elementos trazidos ao TVF e ao Auto de Infração, se ditas quantidades efetivamente se referem às operações que se pretende analisar, quais sejam, aquelas sujeitas ou não à tributação pelo IPI: vendas de produção própria ou revendas de mercadorias. A ausência destes elementos dificulta sobremaneira, senão inviabiliza, a preparação de uma defesa bastante a combater, com base nos mesmos elementos, a alegação que culmina na imposição punitiva, daí resultando a nulidade do ato administrativo viciado.

e) Ainda que fosse devida, em face de sua exorbitância, a multa de ofício não poderia ser exigida nestes termos, tendo em vista seu caráter confiscatório, atentando contra o direito de propriedade garantido no art. 5°, XXII, da Constituição Federal. Nesse sentido, a Constituição é taxativa em seu art. 153, § 11, ao instituir que "não haverá pena de ... confisco", não havendo dúvidas quanto à obrigação, diga-se legal, dos agentes públicos em observar os limites impostos pela nossa Constituição Federal, que proibiu expressamente, em seu art. 150, IV, o confisco. Ademais, sabe-se que a finalidade da multa é senão punir o contribuinte, a fim de inibir a reincidência da infração supostamente cometida, não podendo apresentar efeito confiscatório ao aumentar exageradamente o montante do tributo devido, como elucida a doutrina e a farta jurisprudência existente a respeito do tema.

f) O elemento material de que se aproveita a impugnante para demonstrar a ausência de motivação para a verificação fiscal é também elemento para se demonstrar, materialmente, a inexistência de substrato físico que dê suporte, enquanto elemento fundamental à ocorrência do fato gerador tributário e, por conseguinte, de base para imposição de multa isolada. A impugnante faz prova disso com os Anexos que traz à manifestação, ao que adiciona informações a que a própria fiscalização tem em seu poder, quais sejam: i) Codificação de mercadorias onde difere as que produz para venda, daquelas que adquire de terceiros, produtores ou não, para simples revenda (Anexo V); ii) Código Fiscal de Operação nas saídas que deu, e que demonstra o equívoco de basear a sua análise na comparação de quantidades de entrada e saída de forma simplista e genérica (Anexo IV). No ponto (i), cabe esclarecer que se trata de uma codificação de mercadorias que a impugnante faz conforme as determinações do SPED, informação esta às mãos 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. Consegue, desta forma, diferenciar nos seus documentos de saída, quais se referem a produtos originários da sua produção, e portanto sujeitos à tributação pelo IPI, daqueles que adquire para simples revenda, e portanto fora do campo de incidência do referido

Original

tributo. Ressalte-se que se tratam dos mesmos códigos de mercadoria, nas aquisições para revenda, tanto nas suas entradas, quanto nas saídas, constituindo-se em uma informação de suma importância para o procedimento fiscal que pretenda se basear, tão somente, na comparação entre volumes de entradas e saídas para aferir a sujeição destas à tributação pelo IPI. O ponto (ii) acima é oriundo de equívoco da impugnante no preenchimento do documento fiscal, ou seja, de uma obrigação acessória. Já restou informado que preencheu tais documentos com CFOP de venda de produção própria, referindo-se, no entanto, a mercadorias adquiridas para revenda e assim procedidas. A verdade da operação, portanto, é de que a informação utilizada pela Autoridade Fiscal para quantificar os valores glosados, não se presta estritamente a este fim. A análise da tabela constante do referido anexo revela que, das 22838 notas fiscais ali relacionadas, 4712 sequer fazem relações às operações objeto da verificação fiscal, mais de 20%, portanto. A desconsideração do fato realizado, remetendo-se apenas à informação do CFOP equivocadamente prestada, reverte-se em prejuízo desarrazoado, já que presentes informações que dão norte ao alcance da verdade real/material, princípio básico do processo administrativo, regulado pela Lei n° 9.784/99, e conforme já decidido pelo CARF. Elementos há. O que se requer, portanto, é o uso da razoabilidade, proporcionalidade, adequação dos meios e fins, para que o objetivo primaz do processo administrativo, de atingir a verdade real/material não seja prejudicado.

g) Não se pode considerar razoável a manutenção do auto de infração, lastreado em informações que carecem de aprofundamento quanto à busca pela verdade dos fatos, seja pela ausência de critério de simples constatação quanto aos códigos distintos de mercadoria utilizados em revendas, ou até mesmo pela inobservância na constituição do demonstrativo que, conforme palavras do próprio agente fiscalizador, seriam determinantes para a lavratura do auto de infração. A RFB nos parece ter ignorado a informação recebida, tratando-a como imprestável quando, em verdade, contém dados incontroversos, que merecem fé, e que por terem sido desconsiderados, levaram a fiscalização a atribuir uma pena de multa de 75% sobre supostos débitos de IPI não declarados. Durante muitos anos foi admitida a tese de que o ônus da prova, em matéria fiscal, era incumbência do contribuinte. Tendo como objetivo a busca pela verdade material, entende a impugnante que tais elementos foram apresentados, cabendo ao procedimento fiscalizatório a constatação de dados não considerados durante a análise fiscal, especialmente no que tange à diferenciação de cadastro dos itens para revenda, que por si comprovariam a destinação especifica deste segmento de atuação. Com a evolução da doutrina, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar as ocorrências que afirma terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belém/PA (DRJ 02), por meio do Acórdão nº 102-000.264, de 23 de setembro de 2020, julgou improcedente a impugnação, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Original

> Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n° 70.235/1972, com as alterações da Lei n° 8.748/1993 e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.
>
> PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.
>
> A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.
>
> IPI. FALTA DE LANÇAMENTO NA NOTA FISCAL. MULTA.
>
> A falta de lançamento do valor total ou parcial do IPI, na respectiva nota fiscal, sujeita o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado.
>
> MULTA SOBRE IPI NÃO LANÇADO. INCIDÊNCIA. DETERMINAÇÃO NORMATIVA.
>
> A incidência da multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito encontra explícita previsão normativa e decorre da atividade vinculada do lançamento de ofício.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

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

> ***2. DAS PRELIMINARES***
>
> ***2.1. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO ATO DE INFRAÇÃO - OFENSA AO PRINCIPIO DA MOTIVAÇÃO***
>
> *Entre outros CFOP de saídas considerados pela Autoridade Fiscal, encontra-se, o 5.901, de remessa para industrialização, em que o retorno das mercadorias deverá ser registrado com CFOP 1.902 no livro de Registro de Entradas, todavia, estas quantidades não foram consideradas pela fiscalização.*
>
> (...)
>
> ***2.2. CERCEAMENTO DE DEFESA***
>
> (...)
>
> *Ainda que revestido das formalidades do artigo 10 do Decreto n° 70.235/72, não assiste razão à DRJ quanto a alegação de que o critério técnico utilizado pela fiscalização não trouxe prejuízo para a Recorrente para a produção de sua defesa e, portanto, para a nulidade do Auto de Infração.*
>
> *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.*
>
> *(...)*

Original

Sendo assim, não se trata de ausência de formalidade do Auto, mas sim na impossibilidade de confirmar que as quantidades somadas pela fiscalização sejam demonstradas nos anexos que o torna nulo.

Destaca-se, ainda, conforme abordará no Mérito, que a própria DRJ, no Acórdão recorrido, contradiz-se quanto ao critério adotado pala Autoridade Fiscal, pois informa que a fiscalização somou todas as NCM de todas as notas fiscais de entrada (segundo, penúltimo e último parágrafo da página 17 e primeiro parágrafo da página 18). Todavia, ao final, conclui terem sido somadas todas as quantidades das NCM das notas fiscais de aquisições para revenda (penúltimo parágrafo da página 18).

Como se vê, há elementos suficientes para a nulidade do referido Auto de Infração e é o que a Recorrente almeja.

2.3. Da Multa Confiscatória

Diga-se previamente, que a atuação da Autoridade Fiscal não se encontra vinculada apenas em norma que imputa determinado ilícito tributário, conforme dispõe o Acordão da DRJ, de modo que não seja passível sua observância aos princípios e valores que regem o desenvolvimento da atividade administrativa, entre eles a razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, tendo como plano de fundo a busca constante da eficiência e da economia processual, nos termos da lei 9.784/99.

A penalidade fixada confronta com tais princípios, tendo em vista que, além de confiscatória, foi aplicada tomando por base operação que sequer desencadeou o surgimento da obrigação tributária principal, pois o imposto que supostamente não fora destacado nos documentos fiscais, fora integralmente quitado, mediante compensação dos créditos lançados em sua apuração.

No que tange ao confisco, a multa de 75% atenta contra o direito de propriedade garantido no art. 5°, inciso XXII da Constituição Federal.

(...)

3. DO MÉRITO

(...) 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.

(...)

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

Original

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.

Para defender o critério técnico utilizado pela fiscalização, em vários pontos o Acórdão da DRJ afirma que a Autoridade Fiscal considerou a totalidade das entradas (segundo, penúltimo e último parágrafo da página 17 e primeiro parágrafo da página 18), inclusive do CFOP 1.902. Porém, ao concluir suas alegações, informa que fora considerada tão somente a quantidade das aquisições para revenda, o que contradiz a sua própria alegação, vejamos:

> *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 <u>entradas de mercadorias (por NCM) adquiridas para revenda</u> (perceba 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. (grifos nossos)*

É nítido que o descompasso quanto ao critério utilizado pela fiscalização e a contradição das razões do Acórdão, revertem-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 n° 9.784/99.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

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

Original

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, tanto em sede de preliminar de nulidade, por ofensa ao princípio da motivação e por cerceamento ao direito de defesa, quanto no mérito, 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 ressaltando

Original

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 rejuntes, 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 n° 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

Original

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 quanto às arguições de nulidade e alegações de mérito:

> ***Arguição de Nulidade do Ato Administrativo***
>
> *[...] no plano da higidez do lançamento de ofício, tem-se que nenhum motivo ou fato foi sonegado ao contribuinte que, para elaboração de sua defesa, dispunha da totalidade das informações necessárias e suficientes a contraditar o ato administrativo. No caso concreto, com efeito, inexiste qualquer violação à legalidade ou à ampla defesa, haja vista os notórios fundamentos colhidos pela autoridade fiscal para sua conclusão, além da própria impugnação apresentada pelo sujeito passivo, na qual demonstra perfeita cognição, fática e jurídica, dos motivos pelos quais foi autuado.*
>
> *Quanto a alegações opostas à metodologia utilizada pela autoridade fiscal para aferição das quantidades de mercadorias entradas e saídas do estabelecimento industrial, cumpre assinalar que tais discussões dizem respeito ao próprio mérito do lançamento de ofício, posto que implicariam - o reconhecimento ou não de sua procedência - a insubsistência do auto de infração ou, ainda, a redução da base de cálculo do tributo, não caracterizando prejudicial à validade do ato administrativo contrastado, como equivocadamente pretende o impugnante.*
>
> *Decorre, pois, que o ato resistido revestiu-se das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n° 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei n° 8.748/1993, não havendo incidido em qualquer vício que lhe pudesse retirar a validade.*
>
> *(...)*
>
> ***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.*
>
> *Nesse sentido, conforme preceituava o então vigente art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto n° 3.000/1999 - RIR/1999 (com idêntica previsão constante do art. 967 do atual RIR/2018 - Decreto n° 9.580/2018), "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis". Decorre, como de inteligência elementar, que a escrituração prevista na legislação comercial e fiscal deverá observar, para que possa exibir o valor probante que lhe confere a lei, as disposições normativas e encontrar-se, ainda, escorada em documentos hábeis.*
>
> *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*

Original

baseada em conclusões imprecisas e equivocadas acerca das quantidades dos produtos classificados nas NCM 3907.3019, 6802.1000, 7016.1000.

Com efeito, 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

Original

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 (perceba o sujeito passivo que não há outras entradas de tais bens passíveis de serem computadas na apuração) com as quantidades de <u>todas</u> 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.

Original

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido quanto à preliminar de nulidade, sob o argumento 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*", "*[s]endo assim, não se trata de ausência de formalidade do Auto, mas sim na impossibilidade de confirmar que as quantidades somadas pela fiscalização sejam demonstradas nos anexos que o torna nulo*".

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 3°, 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*
>
> *§ 3° 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*

Original

> *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.*
>
> *Para defender o critério técnico utilizado pela fiscalização, em vários pontos o Acórdão da DRJ afirma que a Autoridade Fiscal considerou a totalidade das entradas (segundo, penúltimo e último parágrafo da página 17 e primeiro parágrafo da página 18), inclusive do CFOP 1.902. Porém, ao concluir suas alegações, informa que fora considerada tão somente a quantidade das aquisições para revenda, o que contradiz a sua própria alegação,* [...]
>
> *É nítido que o descompasso quanto ao critério utilizado pela fiscalização e a contradição das razões do Acórdão, revertem-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 n° 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, com a devida vênia ao v. acórdão recorrido, 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.

Original

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 aquelas 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 n° 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

Original

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;

Original

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.

CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Original