



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

Processo nº 16045.000229/2005-81
Recurso nº 235.877 Voluntário
Acórdão nº 3403-002.483 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2013
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CONFAB INDUSTRIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/05/2000 a 31/12/2001

RECEITAS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SAÍDAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. PRESUNÇÃO RELATIVA. COMPROVAÇÃO.

A presunção legal de que são provenientes de vendas não registradas as receitas omitidas da tributação pode ser elidida mediante demonstração, por documentação hábil e idônea, da origem das mesmas. Demonstrada, em diligência fiscal realizada, que não existiu a omissão alegada, é de se cancelar o lançamento de ofício do imposto e de seus consectários legais.

VENDA DE MERCADORIAS. VALOR TRIBUTÁRIO MÍNIMO.

Os preços do vendedor não podem ser inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor.

CRÉDITO BÁSICO. INSUMOS. CONCEITO.

Somente se caracterizam como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que seja incorporado ao produto fabricado ou consumido em contato direto na sua produção.

CREDITAMENTO INDEVIDO.

Cancela-se o creditamento por entrada de bens não aplicados na industrialização; de bens aplicados na industrialização mas que não se subsumem no conceito de insumo adotado pela legislação do imposto, e; no estorno por cancelamento não justificado de saída tributada; por redução do valor da operação; e por devolução de vendas sem a escrituração obrigatória de livro de controle de estoque ou sistema de controle equivalente.

NOTAS FISCAIS. SAÍDA EFETIVA. INOCORRÊNCIA. PENALIDADE.

A emissão de notas fiscais para amparar operações de exportação que não se realizaram enseja a aplicação da penalidade pecuniária igual ao valor do produto atribuído na nota fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2001

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

O termo inicial do prazo decadencial do direito do Fisco de constituição do crédito tributário, em presença de circunstâncias que qualificam a infração, desloca-se para a regra geral, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÕES NO PRAZO.

Somente se justifica a majoração da multa de lançamento de ofício no caso de injustificado não atendimento no prazo das intimações efetuadas pela Fiscalização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXASPERAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO.

A creditamento indevido e reiterado do imposto destacado em notas fiscais de “transferência” de insumos não utilizados na industrialização, emitidas por estabelecimento de firma interdependente, localizada no mesmo endereço e com departamentos contábil, fiscal, comercial e financeiro compartilhados, é ação dolosa fraudulenta, tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante devido, nos períodos de apuração em que houve saldo devedor, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, nos períodos em que o saldo apurado do imposto foi credor. Ademais, o ajuste doloso com a firma interdependente, emissora das notas fiscais, visando a propiciar o creditamento indevido, caracteriza conluio. Circunstâncias qualificativas da infração que justificam a exasperação da multa de lançamento de ofício.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 11/05/2000

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE INFORMAÇÕES EM MEIO MAGNÉTICO. DESCUMPRIMENTO DAS ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS. SUCESSIVAS INTIMAÇÕES PARA CORREÇÃO DOS DEFEITOS. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE.

As pessoa jurídica que utilizar sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, é obrigada a manter, à disposição do Fisco, na forma estipulada, os respectivos arquivos digitais e sistemas. A apresentação de arquivos em meio magnético ilegíveis, com dados faltantes e fora dos *lay outs* estabelecidos, é descumprimento desse dever de colaboração e enseja a aplicação da penalidade cominada para tal infração.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o lançamento do imposto quanto às seguintes rubricas: (i) nas saídas presumidamente desacompanhadas de notas fiscais, em decorrência de receitas não comprovadas, bem assim os seus consectários legais, inclusive a multa agravada pela presença de circunstâncias qualificativas; (ii) admitir a dedução na reconstituição da escrita dos débitos lançados nas notas fiscais de saída por devolução dos produtos emprestados (epoxi em pó termicamente curado), e (iii) a majoração das penalidades aplicadas pelo não atendimento de intimação para prestação de esclarecimentos. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, quanto à glosa de crédito por cancelamento não justificado de saída tributada, por redução do valor da operação e por devolução de vendas sem a escrituração obrigatória de livro de controle de estoque ou sistema de controle equivalente. O Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz votou pelas conclusões quanto a este tópico.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

O estabelecimento industrial de Confab Industrial S.A. teve lavrado contra si o auto de infração de fls. 01 a 11, para formalização da constituição e exigência de R\$ 1.274.903,01 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 1.019.266,70 de juros de mora calculados até 30/11/2005, R\$ 2.551.657,40 de multa proporcional ao valor do imposto, R\$ 2.430.210,10 de multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito, e R\$ 27.841.270,68 de multa regulamentar, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 35.117.307,89. Segundo o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que compõe o AI, e o relatório fiscal de fls. 37 a 118, foram verificadas as seguintes irregularidades:

- I. Saídas de produtos tributados do estabelecimento industrial sem emissão de nota fiscal, infração apurada pela constatação de três entradas de recursos na empresa, sem que fossem apresentadas vendas compatíveis com os mesmos;
- II. Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados, através da revenda de mercadorias de terceiros, com valor abaixo do custo, sem a observância do valor tributável mínimo;
- III. Recolhimento a menor do imposto, pela escrituração de créditos indevidos resultantes de "empréstimos" de mercadorias oriundas de empresa interdependente, que não se destinavam à produção e que foram devolvidas à remetente. A referida

empresa situa-se no mesmo local do estabelecimento da contribuinte e tem os mesmos responsáveis contábil-fiscais;

- IV. Creditamento indevido do imposto incidente nas notas fiscais de aquisição de bens que não se enquadram no conceito de insumo adotado pela legislação do IPI, tais como amostras, teste e retornos de materiais, materiais para o controle de qualidade e partes e peças de máquinas;
- V. Creditamento indevido do imposto em estorno por cancelamento não justificado de saída tributada; estorno por redução no valor da operação; estorno por devolução de vendas sem a escrituração obrigatória de livro de controle de estoque ou sistema de controle equivalente;
- VI. Emissão de notas fiscais de exportação, sem a efetivação das mesmas, resultando da aplicação de multa proporcional ao valor da mercadoria;
- VII. Falta de apresentação dos dados em meio magnético na forma prevista na legislação, nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003, provocando a aplicação da multa regulamentar equivalente a meio por cento sobre o valor da receita bruta da empresa.

A multa de lançamento de ofício foi agravada relativamente às infrações descritas em I e III, em razão da presença de circunstâncias que as qualificaram. Nas infrações descritas em I a V, a penalidade foi majorada por embaraço à Fiscalização. Nas folhas 386 a 388, encontra-se Termo de Reconstituição da Escrita Fiscal.

O feito foi impugnado, fls. 403 a 453. Sintetizo:

- 1. admite-se a ocorrência de deficiência no fornecimento de informações ao fisco, mas sem intenção lesiva;
- 2. equívoco na emissão de notas fiscais de exportação a Cayman Cabiúnas Investment Co. Ltda. já que se trata da operação de fornecimento de tubos à empresa Toyo-Setal do Brasil, localizada em Macaé, eis que não houve exportação, sendo improcedente a aplicação da penalidade cominada no art. 463, inciso II, do RIPI/98, pois houve saída efetiva das mercadorias para o mercado interno;
- 3. equívoco na emissão das notas fiscais de exportação a empresa Siderca Corporation, por se tratar de operação de venda por conta e ordem de empresa localizada no exterior, com produtos entregues a Dril Quip do Brasil Ltda., em Macaé;
- 4. as entradas de recursos que a Fiscalização entendeu serem incompatíveis com as vendas referem-se a contratos de câmbio para recebimento de valores referentes a vendas a empresas situadas no exterior com ordem de entrega a empresas nacionais, e, ainda que as receitas fossem de origem não-comprovada, o lançamento não poderia prosperar porque o fiscal não demonstrou que as alíquotas e preços praticados não puderam ser extraídos da escrita fiscal da impugnante, como manda o § 1º, do art. 423 do RIPI/98,
- 5. As mercadorias emprestadas de fato não foram utilizadas pela empresa em seu processo produtivo, pois se tratava de mero armazenamento, mas não houve ganho

- algun no recolhimento do IPI. Pode ter havido, quando muito, mera postergação, se e quando isto ocorreu. Além disso, houve débito de IPI no retorno dos materiais;
6. improcedência da glosa de créditos de IPI de CFOP 1.11/1.21, pois os materiais em questão incluem-se no conceito de produto intermediário;
 7. improcedência da glosa de créditos de amostras e produtos utilizados em testes, pois incluem-se no conceito de insumos;
 8. improcedência da glosa dos créditos por retorno de materiais, pois o crédito é simplesmente uma forma de estornar o débito correspondente à saída anterior;
 9. improcedência da glosa de crédito referente a estorno por cancelamento de saída tributária, já que o imposto foi destacado em nota fiscal de entrega futura, sem que viesse a ocorrer a saída do bem em virtude do cancelamento da obra;
 10. improcedência da glosa de crédito relativa a abatimentos, pois a base de cálculo do IPI é o valor da operação, devendo ser excluídos os descontos;
 11. improcedência da glosa dos estornos por devolução de vendas, pois o fato de ser inadequada a documentação que embasa o cancelamento das saídas tributadas não legitima o lançamento, caracterizando exigência de tributo com base em mera presunção;
 12. improcedência do lançamento em relação à revenda de mercadorias de terceiros com valor tributável abaixo do custo, já que tais vendas correspondem a somente 0,59% do total da receita da empresa; são excedentes de estoque; sofreram descontos incondicionais que não compõem a base de cálculo do IPI; o arbitramento efetuado é ilegal, pois baseia-se em Instrução Normativa que não tem força de lei, e porque o levantamento realizado considerou um período muito pequeno; somente poderia ocorrer o arbitramento se fosse comprovado que o valor das notas fiscais não correspondia ao real valor da operação;
 13. Improcedência da multa de 0,5% do valor da receita bruta do período em razão de arquivos magnéticos fora do padrão estabelecido pelas normas administrativas, pois a impugnante detém registros contábeis fidedignos, que possibilitam a fiscalização. Confiscatoriedade;
 14. improcedência da exasperação da multa por embaraço à fiscalização porque as intimações foram atendidas, embora às vezes fora do prazo, e em segundo lugar, porque implica "*bis in idem*", uma vez que os fatos que deram ensejo a tal penalidade foram motivos para outras duas autuações contra a empresa;
 15. improcedência do agravamento da multa por qualificação da infração por falta de prova do dolo tributário;

O lançamento foi julgado procedente pela 2ª Turma da DRJ/RPO. O Acórdão nº 12.205, de 12 de abril de 2006, fls. 599 a 619, teve ementa vazada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2013 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 29/09/2013 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 29/09/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 22/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2001

Ementa: VENDA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. RECEITA NÃO COMPROVADA.

Não tendo sido comprovada a origem de recursos entrados na empresa, aplica-se o parágrafo 2º, do art. 423 do RIPI/98.

VENDA DE MERCADORIAS. VALOR TRIBUTÁRIO MÍNIMO.

Os preços do vendedor não podem ser inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor.

INSUMOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Para que os insumos consumidos ou utilizados no processo de produção sejam caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário, faz-se necessário o consumo, o desgaste ou a alteração do insumo, em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação, ou vice-versa. Entenda-se "consumo" como decorrência de um contato físico exercido pelo insumo sobre o produto em fabricação • ou deste sobre aquele.

CRÉDITOS RELATIVOS A DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU DE SISTEMA EQUIVALENTE. GLOSA.

Glosam-se os créditos referentes a devoluções e retornos de produtos em virtude da ausência de escrituração do Livro Registro da Produção e do Estoque ou de sistema equivalente.

VALOR TRIBUTÁRIO. ABATIMENTOS.

Os descontos e abatimentos concedidos a qualquer título, não podem ser excluídos da base de cálculo do imposto.

EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. PENALIDADE.

A emissão de notas fiscais relativas a vendas de produtos ao exterior, cuja exportação não venha a ser comprovada, enseja a cobrança de multa de valor igual ao que foi atribuído à mercadoria na nota fiscal.

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS E RESPECTIVOS REGISTROS. FORMA DE APRESENTAÇÃO. DESATENDIMENTO.

Inflige-se a multa de meio por cento (0,5%) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, se forem desatendidas as formas estabelecidas para apresentação dos arquivos magnéticos e respectivos registros.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

É lícita a imposição de multa de ofício, com agravamento sobre a multa simples (112,5%) ou sobre a multa majorada por

circunstâncias qualificativas (225%), tendo em vista a falta de atendimento de intimações nos prazos estipulados.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS.

Cabe a inflição da penalidade pecuniária exacerbada quando restar comprovada nos autos a existência de circunstâncias qualificativas como a sonegação e a fraude.

Lançamento Procedente

Em recurso voluntário, fls. 637 a 702, o autuado aduziu, preliminarmente, a nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa, em face de omissão quanto às alegações essenciais à comprovação da improcedência da autuação, e decadência parcial do lançamento, haja vista que o fato gerador inicial é 20/05/2000 e a ciência do ato administrativo ocorreu em 13/12/2005. No mérito, *mutatis mutandi*, reprisou a argumentação já deduzida por ocasião da impugnação, valendo destacar o seguinte:

- a) Vendas sem emissão de notas fiscais decorrentes de receitas de origem não comprovada e emissão irregular de notas fiscais de exportação (exportação não realizada) – as infrações, de certa forma se imbricam, na medida em que as notas fiscais de exportação foram emitidas erroneamente com o CFOP 7.11, quando o correto seria 6.11, sendo as remessas do exterior justamente o pagamento pelo fornecimento deste material;
- b) Em relação aos documentos fiscais incorretos sustenta a inexistência de simulação ou fraude, aliado ao fato de que as mercadorias foram efetivamente entregues no território nacional;
- c) Quanto às receitas supostamente não comprovadas, esclarece que o contribuinte emitiu notas fiscais de exportação à empresa Cayman Cabiúnas Investment Co. Ltda. e efetuou a remessa dos produtos à empresa ToyoSetal Ltda., gestora do empreendimento contratado pela Petrobrás, em Macaé/RJ. que a empresa Cayman Cabiúnas Investment Co. é a contratada pela Petrobrás, mediante arrendamento, para a construção da obra, e esta (Cayman) por sua vez contratou o consórcio ToyoSetal para sua execução, que contratou o autuado para fornecimento de material. o contrato comercial firmado entre o autuado e a ToyoSetal Ltda. determinava que o faturamento destes produtos deveria ser feito diretamente à Cayman Cabiúnas Investment Co., de modo que o autuado emitia uma nota fiscal de exportação (7.11) à Cayman e outra, no mesmo valor e com destaque do IPI, para ToyoSetal Ltda. com o CFOP 6.99. que há liame jurídico entre as operações, sendo que as mesmas foram confirmadas por resposta da ToyoSetal Ltda. a intimação realizada pela IRF-Macaé/RJ;
- d) Em relação às operações envolvendo a Siderca Corporation/Houston e a Dril Quip do Brasil Ltda. a situação é basicamente a mesma, ressaltando que as formas e condições de pagamento foram impostas pela contratante da obra – Petrobrás, que os determinou de acordo com suas conveniências. que as planilhas de notas fiscais que instruem o recurso voluntário e os extratos bancários, ainda que não se correlacionem perfeitamente, indicam que o valor total dos documentos fiscais emitidos equivale ao valor total dos recebimentos, o que comprovaria a origem dos recursos (receitas), demais disso, ainda que assim não se entendesse, a

simples existência de ingressos registrados na contabilidade não constitui prova inequívoca de vendas sem regular emissão de nota fiscal, citando jurisprudência administrativa a respeito;

- e) Inobservância do valor tributável mínimo: a natureza dos bens revendidos justifica a sua comercialização por valor inferior ao custo, eis que se cuidavam de restos/sobras de insumos inutilizáveis, equiparáveis a sucatas, não havendo que se falar em valor tributável mínimo e, portanto, não se lhes aplicando as disposições da IN-SRF nº 82, de 2001. outrossim, os critérios adotados por este ato administrativo são mais abrangentes que aqueles estabelecidos na Lei nº 4.502, de 1964;
- f) Glosas de créditos de IPI por empréstimos de mercadorias oriundas de empresa interdependente: alterando a afirmação feita na impugnação (reconhecendo a natureza da operação como de comodato “empréstimo”, que não houve utilização no processo produtivo, que se cuidava de mero armazenamento por falta de espaço - fls. 426/427), afirma que não se cuidava de “empréstimo”, mas sim de deslocamento de insumos de sua interdependente. que não existe vedação a tal prática. que não houve simulação, até porque, na maioria das vezes em que o crédito de IPI foi registrado a empresa apuraria saldo credor do imposto, demais disso, quando do retorno das mercadorias o imposto era destacado. que a autuação não considerou este débito na reconstituição da escrita. que não caberia multa pelo aproveitamento indevido dos créditos, em razão de sua anulação pelo débito posterior. e, que a inexistência da simulação afasta a majoração da multa aplicada;
- g) Glosa de insumos que não se caracterizam como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem: sustenta que o conceito restritivo veiculado pelo Parecer CST nº 65, de 1979, encontra-se ultrapassado, entendendo a doutrina hodierna e a jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes que o direito ao crédito físico é amplo, donde os produtos utilizados no controle de qualidade e as peças e componentes necessários à manutenção da linha de produção garantiriam créditos do imposto;
- h) Glosas de créditos de IPI originários de notas fiscais com CFOP 1.99, 2.99 e 3.99: tais créditos referem-se a amostras e materiais para testes que, por serem essenciais ao processo produtivo, devem gozar do mesmo tratamento dado às matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- i) Glosa de créditos por devolução registrados nos CFOP 1.31, 2.31 e 2.32:
 - i. estorno por cancelamento de nota fiscal de entrega futura emitida para o Departamento Nacional de Obras Contra a Seca (DNOCS): a venda foi cancelada e a mercadoria não foi entregue, de modo que caberia o estorno do débito anteriormente lançado. que o fato gerador do IPI se daria apenas na saída do produto, o que não ocorreu, de modo que o estorno se imporia. que a inexistência de documentação que comprove o cancelamento da operação mercantil não influencia o deslinde da questão, ao passo que não existe prova da ocorrência do fato gerador, no caso, a saída do produto;
 - ii. descontos incondicionais concedidos às vendas à COMGÁS: tais valores, por força do art. 47 do CTN, não compõem a base de cálculo do tributo;
 - iii. estorno de devolução/retorno por ausência de livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou de controle equivalente

válido: a autoridade fiscal não se preocupou em comprovar a inocorrência das devoluções, limitando-se a detalhes formais e presunções. que nada obstante a inconsistência do controle equivalente elaborado, seria possível através de verificação manual, bastando que conferisse o livro Registro de Entradas e as notas fiscais respectivas. que juntou aos autos, no recurso voluntário, um "CD-ROM" com os dados retificados do livro em tela. e, que a lavratura do auto de infração não é o termo final para a correção e apresentação de dados deficientes;

- j) Multa regulamentar pela apresentação de arquivos magnéticos fora dos padrões normativos: apresentou os arquivos magnéticos solicitados, logo não seria esta a infração cometida, mas sim a sua apresentação com lacunas e dados faltantes. que apresentou os arquivos na forma determinada em lei, ainda que inconsistentes. que a autoridade fiscal não indicou quais informações não foram prestadas ou as foram incorretamente, o que configuraria cerceamento do direito de defesa. que a finalidade única destes arquivos é facilitar a fiscalização, de forma que a existência de outros documentos contábeis ameniza a ausência daqueles. que a multa é desproporcional e desarrazoada. que a multa aplicada teria efeito confiscatório. e, que apresentou, no recurso voluntário, "CD-ROMs" com os dados ajustados;
- k) Indevida exasperação das penalidades aplicadas: não houve má-fé no procedimento observado, uma vez que os prazos determinados pela fiscalização eram exíguos. que haveria *bis in idem* entre a aplicação desta multa e aquela lavrada em lançamento próprio por embaraço à fiscalização. que a vedação da dupla penalização é pressuposto do Estado Democrático de Direito. que as alegações de fraude e simulação não procedem, ocorrendo apenas equívoco na emissão dos documentos fiscais, já demonstrado por ocasião da impugnação. que as hipóteses de qualificação da multa (simulação, fraude e conluio) não foram devidamente comprovadas.

Na reunião de dezembro de 2010, esta 3ª TO decidiu converter o julgamento em diligência. A Resolução nº 3403-00.152, de 8 de dezembro de 2010, fls. 778 a 782, requereu os seguintes exames:

- a. Se para cada nota fiscal de exportação (não realizada) emitida em favor de Cayman Cabiúnas Investment Co. e Siderca Corporation/Houston há uma correspondente nota fiscal de saída (CFOP 6.99) emitida para ToyoSetal Ltda. e Dril Quip do Brasil Ltda., respectivamente, com a mesma descrição de mercadoria, mesmo valor total da nota fiscal e destaque do IPI.
- b. Se estas notas fiscais, tanto de exportação (CFOP 7.11) ficta como a de outras saídas não especificadas (CFOP 6.99), emitidas as primeiras para Cayman Cabiúnas Investment Co e Siderca Corporation/Houston e as demais em nome de ToyoSetal Ltda. e Dril Quip do Brasil Ltda., estão registradas no livro Registro de Entradas e Registro de Apuração do IPI, bem como, se os valores correspondentes a estas notas fiscais compuseram a receita de vendas informada nos balancetes do contribuinte.

- c. Se indigitados valores, tanto do CFOP 7.11 como 6.99, foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda, PIS/Pasep e Cofins.
- d. Em relação à inobservância do valor tributável mínimo, informar qual a descrição dos produtos constantes das respectivas notas fiscais de saída e se há alguma referência que se trata de sucata.
- e. Quanto às glosas de créditos de IPI pelo indevido aproveitamento em relação aos "empréstimos" de mercadorias, se foram considerados os débitos posteriormente lançados, quando de sua devolução, na reconstituição da escrituração fiscal.
- f. No que tange às receitas de origem não comprovada registradas na contabilidade, verificar a planilha de correlação elaborada pelo autuado (docs. 3 e 4) entre as notas fiscais de saída e os recebimentos constantes dos extratos bancários apresentados, e se observam o registro no livro de entradas e de apuração do IPI competente, bem assim, se envolvem todas as notas fiscais concernentes às operações envolvendo Cayman Cabiúnas Investment Co./Toyo Setal Ltda. e Siderca Corporation (Houston)/Dril Quip do Brasil Ltda..
- g. Elaborar relatório circunstanciado dos exames efetuados e outras observações que julgar cabíveis.

Em 24/11/2011, os autos retornaram ao Colegiado, que entendeu que a diligência requerida não foi realizada satisfatoriamente, razão pela qual novamente converteu o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 3403-00.322, de 24 de abril de 2012, fls. 970 a 979-e).

Para atender ao solicitado, a DRF/Taubaté-SP, Autoridade Diligenciante, produziu as informações de fls. 1089 a 1092 e 1093 a 1115. Reproduzo as respectivas conclusões:

INFORMAÇÃO FISCAL DE FLS. 1089 A 1092, ELABORADA PELO AFRFB GUSTAVO GOMES:

Pergunta

Resposta

Se para cada nota fiscal de exportação (não realizada) emitida em favor de Cayman Cabiúnas Investment Co. e Siderca Corporation/Houston há uma correspondente nota fiscal de saída (CFOP 6.99) emitida para ToyoSetal Ltda. e Dril Quip do Brasil Ltda., respectivamente, com a mesma descrição de mercadoria, mesmo valor total da nota fiscal e destaque do IPI;

Sim, há uma correspondente nota fiscal de saída (CFOP 6.99) emitida para Toyo-Setal Ltda. e Dril Quip do Brasil Ltda., respectivamente, com a mesma descrição de mercadoria, mesmo valor da nota fiscal e destaque de IPI para cada nota fiscal de exportação ("não realizada") emitida em favor de Cayman Cabiúnas Investment Co. e Siderca Corporation/Houston; semelhante informação, com documentos comprobatórios, consta de fls. 802 e seguintes;

Se estas notas fiscais, tanto de exportação (CFOP 7.11) ficta como a de outras saídas não especificadas (CFOP 6.99), emitidas as primeiras para Cayman Cabiúnas Invesitment Co e Siderca Corporation/Houston e as demais em nome de ToyoSetal Ltda. e Dril

Sim, estão registradas no livro Registro de Entradas e Registro de Apuração do IPI todas as Notas fiscais de exportação dita "ficta", CFOP 7.11, assim como as outras saídas, CFOP 6.99, emitidas as primeiras para Cabiúnas Invesitment Co e Siderca Corporation/Houston e as demais em

Quip do Brasil Ltda., estão registradas no livro Registro de Entradas e Registro de Apuração do IPI, bem como, se os valores correspondentes a estas notas fiscais compuseram a receita de vendas informada nos balancetes do contribuinte;

Se indigitados valores, tanto do CFOP 7.11 como 6.99, foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda, PIS/Pasep e Cofins;

Em relação à inobservância do valor tributável mínimo, informar qual a descrição dos produtos constante das respectivas notas fiscais de saída e se há alguma referência que se trata de sucata;

Quanto às glosas de créditos de IPI pelo indevido aproveitamento em relação aos "empréstimos" de mercadorias, se foram considerados os débitos posteriormente lançados, quando de sua devolução, na reconstituição da escrituração fiscal;

No que tange às receitas de origem não comprovada registradas na contabilidade, verificar a planilha de correlação elaborada pelo autuado (docs. 3 e 4) entre as notas fiscais de saída e os recebimentos constantes

nome de Toyo-Setal Ltda. e Dril Quip do Brasil Ltda.; semelhante informação, com documentos comprobatórios, consta de fls. 802 e seguintes; Demais, no que tange a "se os valores correspondentes a estas notas fiscais compuseram a receita de vendas informada nos balancetes do contribuinte;" o AFRFB que ora colabora com o atendimento da solicitação do Egrégio Conselho de Contribuintes esclarecerá minudentemente este tópico do quesito;

Esta alínea será respondida por AFRFB com habilitação específica para tanto;

A descrição dos produtos constante das respectivas notas fiscais de saída é a mencionada em Relatório Fiscal, fls. 112, com remissão às fls. 374 e seguintes; nesta listagem as abreviações de algumas descrições de mercadorias revendidas utilizaram-se de expressões de uso corriqueiro no âmbito industrial metalúrgico, como, por exemplo, "ch" para "chapa";

Com relação "se há alguma referência que se trata de sucata" a resposta é não; o exame realizado para o atendimento de tal quesito foi o mesmo realizado quando da fiscalização: pesquisando-se, em cada uma das "n" Notas fiscais em tela, se em algum local delas, em qualquer campo delas, encontrava-se a palavra "sucata" ou, expressão sinônima; a conferir, cópias juntadas em Anexo 19 Parte 2, fls. 3.113 e seguintes;

Cabe esclarecer que os créditos em tela foram glosados por se referirem a mercadorias que não tiveram uso produtivo no estabelecimento - a conferir, fls. 258; maiores esclarecimentos, fls. 86 e seguintes; por isso não foram considerados os débitos posteriormente lançados quando de alegada "devolução" de "empréstimo" na reconstituição da escrituração fiscal por falta de amparo legal para tanto; a não ser que se pudesse aplicar, em extrapolativa interpretação, a regra contida em art. 191 do RIPI de então; contudo, esta medida teria que ser fruto de postulação da Autuada, o que não ocorreu nem após a autuação e, salvo engano, nem em suas manifestações processuais;

Esta alínea será respondida por AFRFB com habilitação específica para tanto;

dos extratos bancários apresentados, e se observam o registro no livro de entradas e de apuração do IPI competente, bem assim, se envolvem todas as notas fiscais concernentes às operações envolvendo Cayman Cabiúnas Investment Co./Toyo Setal Ltda. e Siderca Corporation (Houston)/Dril Quip do Brasil Ltda.;

Elaborar relatório circunstanciado dos exames efetuados e outras observações que julgar cabíveis.

Os exames feitos foram os necessários para o atendimento do que foi solicitado pelo Exmo. Sr. Conselheiro.

INFORMAÇÃO FISCAL DE FLS. 1093 A 1115, ELABORADA PELO AFRFB HELMAR TABOSA SARANDY

Pergunta

Se indigitados valores, tanto do CFOP 7.11 como 6.99, foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda, PIS/Pasep e Cofins;

No que tange às receitas de origem não comprovada registradas na contabilidade, verificar a planilha de correlação elaborada pelo autuado (docs. 3 e 4) entre as notas fiscais de saída e os recebimentos constantes dos extratos bancários apresentados, e se observam o registro no livro de entradas e de apuração do IPI competente, bem assim, se envolvem todas as notas fiscais concernentes às operações envolvendo Cayman Cabiúnas Investment Co./Toyo Setal Ltda. e Siderca Corporation (Houston)/Dril Quip do Brasil Ltda.;

Resposta

Os valores das notas fiscais com CFOP 7.11 não foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda, PIS/Pasep e Cofins.

As Receitas referentes às notas fiscais com CFOP 6.99, registradas contabilmente na conta 3.1.01.01.01 - VENDA DE PRODUTOS, foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda, PIS/Pasep e Cofins.

As importâncias de R\$ 6.357.125,76, R\$ 4.421.856,27 e R\$ 4.910.983,69, contabilizadas como depósitos ocorridos no Banco UNIBANCO, respectivamente, nos dias 23/01/2001, 26/03/2001 e 28/06/2001 assim como as importâncias de R\$ 2.528.000,02 e R\$ 746.076,62, contabilizadas como depósitos ocorridos no banco ITAÚ, respectivamente, nos dias 21/05/2001 e 09/11/2001, tiveram uma parcela, no montante de R\$ 14.012.154,49, utilizada para pagamento das notas fiscais emitidas para CAYMAN com CFOP 7,11, no período de 14/03/2001 a 19/11/2001, as quais serviram de base para a Infração 004 do Auto, em acordo com o que está informado planilha de correlação, tratada no DOC. 03 elaborado pelo autuado.

A importância de R\$ 723.674,60, contabilizada como um depósito ocorrido no Banco ITAÚ no dia 27/07/2001 e que resulta da conversão de US\$ 291.100, no dia 27/07/2001, pela taxa de 2,4860, foi utilizado para a quitação de uma parcela das notas fiscais emitidas para SIDERCA, com CFOP 6.99, nos dias 10 e 11 de outubro, que totalizam R\$ 589.590,29, uma vez que o valor do depósito corresponde a R\$ 540.280,96, resultantes da conversão dos mesmos US\$ 291.100,00, pela taxa de 1,8559978014428, realizada no dia 31/10/2000, último dia do mês da emissão, em acordo com o que está informado na planilha de correlação, tratada no DOC. 04 elaborado pelo

autuado.

Em razão do afastamento do relator do Colegiado, o processo foi redistribuído, mediante sorteio realizado em 27/06/2013.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 637 a 702 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO-2ª Turma nº 12.205, de 12 de abril de 2006.

1 Preliminares

1.1 NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A recorrente requer a decretação da nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, em face de omissão quanto às alegações essenciais à comprovação da improcedência da autuação.

Alega que o voto condutor do Acórdão nº 12.205 não enfrentou a argumentação de que as receitas apontadas pela Fiscalização eram decorrentes de contratos de câmbio que foram firmados justamente para o pagamento das mercadorias referidas nas notas fiscais cuja idoneidade foi questionada pela autoridade autuante, e que, pela interpretação conferida pela recorrente em sua elaboração — as mercadorias destinavam-se a um empreendimento efetuado sob regime de arrendamento mercantil e a outro que envolvia a prospecção de petróleo —, tais notas fiscais de saída deixaram de mencionar que as mercadorias seriam entregues em território nacional, por conta e ordem do comprador. Porém, os contratos e as notas fiscais de remessa apresentados naquela ocasião não deixam qualquer dúvida quanto à relação direta entre as receitas e as saídas em questão.

A propósito da infração *venda sem emissão de nota fiscal, apurada em decorrência de receita não comprovada*, a decisão recorrida declinou expressamente (fls. 604):

“Em que pese o esforço demonstrado pela requerente para estabelecer uma relação entre as entradas de recursos e as vendas a empresas situadas no exterior, tal objetivo não foi alcançado. Embora a impugnante alegue que os valores referem-se a vendas de produtos, nas cópias dos contratos de câmbio de fls. 168/173 consta arrendamento mercantil operacional internacional, e no contrato de fls. 303/305 consta exportação de mercadoria, exportação esta que a própria recorrente nega ter existido. Além disso, tem que se demonstrar um liame entre as notas fiscais de vendas e os valores recebidos. Como se chegou a tais valores? Pagamento de quais notas fiscais refere-se cada entrada? Nada fica demonstrado, não sendo possível aceitar a tese da contribuinte.

Não tendo sido comprovada a origem dos recursos, agiu corretamente a fiscalização ao aplicar o parágrafo 2º, do art. 423 do RIPI/98..."

Como se vê, ainda que a recorrente não concorde com a forma com que foi abordada, a tese de defesa foi expressamente enfrentada pela decisão recorrida, o que afasta o pretexto de cerceamento de defesa.

Aqui, cabe ressaltar que o livre convencimento do julgador permite seja uma decisão amparada em apenas um fundamento, contanto que este seja considerado suficiente ao deslinde da questão. Não está o órgão julgador obrigado a apreciar, de *per si*, todas alegações levantadas. O que não deve, o julgador, sob pena de cerceamento do direito de defesa, é deixar de considerar fato ou circunstância reputada imprescindível à sua decisão.

No sentido de que o julgador não está obrigado a analisar todas as questões suscitadas, cabe mencionar a decisão monocrática proferida em 10/11/2005 pelo Min. do STJ Francisco Galvão, no Recurso Especial nº 792.497. Observe-se:

Como é de sabença geral, o julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos alavancados pelas partes. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo magistrado, que só estará obrigado a examinar a contenda nos limites da demanda, fundamentando o seu proceder de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub judice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Neste sentido, confirmam-se os seguintes julgados, verbis:

"RECURSO ESPECIAL. IMÓVEL FUNCIONAL ADMINISTRADO PELA SECRETARIA DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA – SAF. OCUPAÇÃO POR SERVIDOR PÚBLICO MILITAR. ALIENAÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES DO STF E STJ.

1. Não ocorre violação do art. 535, do CPC, quando o acórdão recorrido não denota qualquer omissão, contradição ou obscuridade no referente à tutela prestada, uma vez que o julgador não se obriga a examinar todas e quaisquer argumentações trazidas pelos litigantes a juízo, senão aquelas necessárias e suficientes ao deslinde da controvérsia.

2. É passível de alienação o imóvel funcional que, à época de edição da Lei 8.025/90, era administrado pela Secretaria da Administração Federal da Presidência da República – SAF, ainda que ocupado fosse por servidores militares, não se aplicando ao caso a vedação inscrita no art. 1º, § 2º, I, desta norma.

3. Precedentes: REsp 61.999/DF, REsp 155.259/DF, REsp 76.493/DF, REsp 59.119/DF, RMS 21.769/DF (STF).

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido" (REsp nº 394.768/DF, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 01/07/2002, pág. 00247).

"RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ART. 535, I E II, DO CPC - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OMISSÃO.

1 - Inexiste violação ao art. 535, I e II, do CPC, se o Tribunal a quo, de forma clara e precisa, pronunciou-se acerca dos fundamentos suficientes à prestação jurisdicional invocada.

2 - Agravo improvido" (AGREsp n.º 109.122/PR, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 08/09/2003, p. 00263).

Ante o exposto, NEGO SEGUIMENTO ao presente recurso especial, com fulcro no art. 557, caput, do Código de Processo Civil.

1.2 DECADÊNCIA

O lançamento foi efetivado em 13/12/2005.

Nos termos do parágrafo único, inc. I e III, do art. 111 do RIPI/98, consideram-se pagamentos o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto e a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, cabendo, portanto, cogitar a aplicação da regra do § 4º do art. 150 do CTN. Por esta regra, que adota a data de ocorrência do fato gerador como termo inicial do prazo decadencial, estaria decaído o direito de constituição de crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos antes de 13/12/2000. Compulsando o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO - Imposto sobre Produtos Industrializados, fl. 25, constato que seriam alcançados os períodos de apuração 2-05/2000, 3-05/2000, 2-07/2000, 3-07/2000, 1-08/2000 e 3-10/2000. Na escrituração do RAIPI do contribuinte, o contribuinte apurou saldos devedores nos PAs 2-05/2000 e 3-10/2000, de sorte que tocaria ainda a certificação de ocorrência dos recolhimentos a que se refere o inc. I do parágrafo único do art. 111.

Nada obstante, no lançamento por homologação, a regra do § 4º do art. 150 do CTN é excetuada na ocorrência de dolo, fraude e simulação.

Comprovada a ocorrência de circunstâncias qualificativas da infração fraude e conluio, tipificadas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, conforme adiante fundamentado (item 2.3.3 Creditamento indevido - Na entrada de bens a título de empréstimo, devolvidas ao remetente, sem que tenham sofrido qualquer etapa de industrialização), a contagem do prazo decadencial faz-se pela regra geral do inc. I do art. 173 do CTN, que adota como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sob essa sistemática, o direito da Fazenda Pública de constituição do crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos entre 11/05/2000 e 31/12/2001 estava íntegro.

Rejeito a preliminar.

2 Mérito

2.1 SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTADOS SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL, APURADA EM DECORRÊNCIA DE RECEITA NÃO COMPROVADA

Conforme relatado, a Fiscalização constatou três entradas de recursos, nos valores de R\$ 4.430.000,00 em 26/03/2001, R\$ 4.900.000,00 em 28/06/2001 e R\$ 723.674,60 em 26/07/2001, sem que fossem apresentadas vendas compatíveis com os mesmos. Apoiada na presunção legal constante do §2º do art. 423 do RIPI/98, considerou-as provenientes de vendas não registradas de produtos tributados e lançou de ofício o imposto nelas incidente, segundo critérios de cálculo estabelecidos no § 1º do mesmo dispositivo. Trata-se, no entanto, de presunção de *iuris tantum*.

A autuada sustenta que as referidas entradas referem-se a contratos de câmbio para recebimento de vendas efetuadas a empresas situadas no exterior, com entrega dos produtos no País. Esclarece que emitiu notas fiscais de exportação contra Cayman Cabiúnas Investment Co. Ltda., empresa contratada pela Petrobrás, mediante arrendamento, para a construção de obre, gerida por Toyo Setal Ltda., gestora e executora do empreendimento, que, por sua vez, contratou a autuada para fornecimento de material. Em relação às operações envolvendo a Siderca Corporation/Houston e a Dril Quip do Brasil Ltda. descreve situação similar, ressaltando que as formas e condições de pagamento foram impostas pela contratante da obra – Petrobrás.

A propósito, o resultado da diligência empreendida logrou atestar que, efetivamente, há uma correspondente nota fiscal de saída (CFOP 6.99) emitida para Toyo-Setal Ltda. e Dril Quip do Brasil Ltda., com a mesma descrição de mercadoria, mesmo valor da nota fiscal e destaque de IPI, para cada nota fiscal de exportação emitida em favor de Cayman Cabiúnas Investment Co. e Siderca Corporation/Houston. A diligência ainda deu conta de que as receitas referentes às notas fiscais com CFOP 6.99, registradas contabilmente na conta 3.1.01.01.01 - VENDA DE PRODUTOS, foram oferecidas à tributação do Imposto de Renda, PIS/Pasep e Cofins. Constatou-se, da mesma forma, que as planilhas oferecidas juntamente com o recurso voluntário, docs. 3 e 4, corroboram a afirmação recursal.

Esse quadro probatório é hábil para atestar a origem dos recursos e elidir a presunção legal do art. 423, § 2º, do RIPI/98.

Cancele-se o lançamento de ofício do imposto referente a esta infração, bem assim o de seus consectários legais.

2.2 SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTADOS COM INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

A Fiscalização efetuou lançamento do imposto por ter constatado que o contribuinte revendeu insumos abaixo do custo, não respeitando o valor tributável mínimo.

Esclareceu a Fiscalização que, inicialmente, o contribuinte informou haver adotado “o critério de preço de custo mais margem, mais os impostos devidos na operação [...]”, para apurar a base de cálculo nas referidas operações. Fizeram-se ainda as seguintes constatações:

- o contribuinte praticava preços de revenda sem cumprir o critério que dizia adotar;

- nas revendas, o contribuinte sempre apurava saldo credor de IPI, visto o valor de saída ser sempre inferior ao de entrada;
- nas revendas, Confab transferiu, para os adquirentes, valor econômico sem a tributação correta, legal;
- Confab, na quase totalidade das revendas operou com prejuízo, revendendo abaixo do custo de aquisição.
- A Fiscalização acrescentou ainda que a sistemática adotada pelo contribuinte, da qual resultaram créditos fiscais, não atenderia à determinação da Instrução Normativa SRF nº 135, de 20 de dezembro de 1989, confirmada pela Instrução Normativa SRF nº 82, de 11 de outubro 2001, segundo a qual os preços do vendedor poderão ser diferenciados, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor. Nesse sentido, recompôs o valor tributável, fazendo incidir sobre o custo (Compra+PIS+COFINS) a margem de 20,07%, apurada segundo os critérios descritos no TVF, fls. 105 a 112, com dados consolidados no demonstrativo de fls. 374 a 385.

De acordo com a Interessada, alguns itens vendidos referir-se-iam a “sucatas”, “materiais obsoletos” e “refugos”, fato que justificaria sua comercialização por preço inferior ao seu custo. Objeção improcedente. A eventual inutilidade ou mesmo obsolescência das mercadorias não elide a adoção de valor tributável mínimo nessas operações. Ademais, a descrição das mercadorias constantes da listagem das fls. 374 a 385, extraída das notas fiscais de venda, leva à conclusão em sentido contrário, isso é, de que não se tratava de sucata ou de bens de menor valor, o que é corroborado pelo resultado da diligência fiscal.

O art. 118 do RIPI/98 erige como valor tributável o valor da operação:

Art. 118. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

[...]

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea “b” e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

Portanto, o regulamento dispõe que o valor comporta o preço do produto, frete e acessórios. O Regulamento ainda dispõe sobre valor tributável mínimo - VTM nos arts. 123 e 124. Tais disposições são bastante claras e abrangentes, endossando as da IN-SRF nº 82,

de 2001, disposições que, na realidade, eram apenas interpretativas. É certo que “preço corrente no mercado atacadista” ou o “preço normalmente praticado” são superiores ao preço de fabricação, acrescido de outros custos.

Desrespeitadas as regras de determinação do valor tributável, procedeu corretamente a Fiscalização ao recalculá-lo, lançando de ofício as diferenças de imposto.

2.3 CREDITAMENTO INDEVIDO

Os estabelecimentos industriais podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Desde logo, fica evidente, os bens que não são utilizados no processo produtivo não ensejam o creditamento. Ademais, ainda que seja utilizado no processo produtivo, não é qualquer insumo utilizado no processo produtivo que se caracteriza como MP, PI ou ME. Em sentido *stricto*, MP, PI e ME são os insumos que se integram ao produto em fabricação, consoante a inteligência do art. 25, inc. I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Entretanto, o próprio dispositivo estende essa definição, incluindo no conceito de MP, PI e ME os insumos que, “...*embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente*”.

O regulamento, nessa matéria, refere-se a produto consumido no processo industrial. Tal referência não consta expressamente do art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964, com as alterações do Decreto-Lei nºs 34, de 18 de novembro de 1966, e do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970, que estabeleceram como condição para o creditamento a destinação do produto adquirido “à comercialização, industrialização ou acondicionamento”.

Em face da Lei, que é mais restritiva do que o Regulamento, a interpretação do alcance da expressão “consumidos no processo produtivo” é controversa e demandou a edição de dois pareceres da Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal. Refiro-me ao PN-CST nº 181, de 1974, e ao PN-CST nº 65, de 1979, este último já alçado à condição de norma complementar da legislação tributária, consoante o inc. III do art. 100 do CTN, em face da reiteração da sua aplicação, já há quase cinquenta anos.

A leitura do Parecer, já transcrito na decisão recorrida, demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações do contribuinte, certamente necessário ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Torna-se claro, assim, que nem tudo que se consome ou se utiliza na produção pode ser conceituado como matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

Nesse mesmo sentido já havia se pronunciado a Coordenação do Sistema de Tributação através do Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, publicado no DOU de 23.10.74, que dispunha no seu item 13:

“13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no

decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, etc.”.

Assim sendo, nos termos dos Pareceres retrocitados e em consonância com o inciso I do art. 147 do RIPI/98, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto-sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – **que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação ou deste sobre o insumo**, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização. Ou seja, deve-se considerar no conceito de MP e PI, em sentido amplo, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, guardando semelhança com as MP e os PI em sentido estrito, semelhança esta que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga à das MP e PI, ou seja, **se consumirem, em decorrência de um contato físico**, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou desse sobre o insumo.

2.3.1 Na entrada de bens que não se caracterizam com MP, PI e ME

As glosas de que se trata neste item referem-se a bens destinados à manutenção de máquinas e ao controle de qualidade (por exemplo, fixador Industrex - p176 lts; revelador Industrex - p176 lts; bico de maçarico desmontável glp 10/10 p/ mac.; calço metal duro 1"x 1"x114" ssq -3251; bico de solda adis; cadeados/trenas Stanley/Lufkin; Magnaflux rs 200/ag (5 l); filme industrial ds fw 8,9cm x 13 cm; colher p/ pedreiro/ betumadeira; pedra p/ isqueiro; tinta verde / vermelho /em spray; pressostato / haste da válvula, itens extraídos da planilha de fls. 367 a 370)

A recorrente insiste que tais materiais incluem-se no conceito de produto intermediário, rechaça o PN/CST nº 65, de 1979 e invoca a jurisprudência desta instância recursal.

Infrutiferamente.

A incorporação ao produto em fabricação, ainda que em sentido *lato*, é condição *sine qua non* para conceituação do insumo como matéria-prima ou produto intermediário. É o que se deduz da Súmula CARF nº 19:

Súmula CARF Nº 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Os bens listados nas planilhas de fls. 367 a 370 não satisfazem essa condição, haja vista se destinarem, incontroversamente, à manutenção de máquinas e ao controle de qualidade.

Mantenham-se as glosas procedidas a esse título.

2.3.2 Na entrada de bens não destinados à industrialização

No tocante aos produtos de CFOP 1.99, 2.99 e 3.99, glosa consolidada na fl. 364, em relação aos quais a Interessada foi intimada a comprovar o uso na produção, tendo respondido não haver “documentação hábil para comprovação” e serem “os mesmos já analisados anteriormente, ou seja: amostras, testes, retornos de materiais, utilizados na produção, porém sem comprovação de uso produtivo, a situação é ainda mais evidente, pois sequer houve prova do uso na produção.

Esclareça-se que foi a própria Interessada que alegou, desde o início, que se trataria de produtos empregados na produção, o que os descaracteriza como produtos retornados à empresa, condição que exigiria apenas o controle de estoque para garantir o direito de crédito. Dessa forma, não se tratando de tais produtos, também é exigível a demonstração de sua aplicação na produção para que pudessem originar direito de crédito.

2.3.3 Na entrada de bens a título de empréstimo, devolvidas ao remetente, sem que tenham sofrido qualquer etapa de industrialização

De destacar, inicialmente, que, em sede de impugnação ao lançamento, a interessada havia reafirmado a natureza da operação de entrada como de comodato “empréstimo” e reconhecido que os referidos insumos – epóxi em pó termicamente curado - não foram utilizados no processo produtivo, que se tratava de mero armazenamento por falta de espaço - fls. 426/427). No recurso voluntário, no entanto, a recorrente inova e agora afirma que não se cuidava de “empréstimo”, mas sim de deslocamento de insumos de sua interdependente. que não existe vedação a tal prática. que não houve simulação, até porque, na maioria das vezes em que o crédito de IPI foi registrado a empresa apuraria saldo credor do imposto, demais disso, quando do retorno das mercadorias o imposto era destacado. que a autuação não considerou este débito na reconstituição da escrita. que não caberia multa pelo aproveitamento indevido dos créditos, em razão de sua anulação pelo débito posterior. e, que a inexistência da simulação afasta a majoração da multa aplicada.

A não utilização desses insumos no processo produtivo é motivação suficiente para a glosa procedida pela Fiscalização.

Nada obstante, fosse a título de empréstimo, como alegado pela impugnante, ou como “deslocamento de insumos de sua firma interdependente”, para abertura de espaço de armazenamento em estabelecimento que se situa no mesmo espaço físico da recorrente, conforme a anedota recursal, esse artifício ensejou ao contribuinte o creditamento irregular de mais R\$ 230.000,00, nos períodos de apuração abaixo relacionados:

PERÍODO DE APURAÇÃO	CREDITAMENTO INDEVIDO (R\$)
02-mai-00	59.536,71
03-mai-00	59.462,18
02-jul-00	9.854,10
03-jul-00	11.255,95
01-ago-00	7.773,96
03-out-00	10.319,73
02-fev-01	15.265,57

03-fev-01	351,42
02-mai-01	26.336,04
02-jun-01	20.931,88
03-jun-01	5.781,47

A conduta do contribuinte de creditar-se indevida e reiteradamente do imposto destacado em notas fiscais de “transferência” de insumos não utilizados nas etapas de industrialização por ele realizadas, emitidas por estabelecimento de firma interdependente, localizada no mesmo endereço e com departamentos contábil, fiscal, comercial e financeiro compartilhados, é ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante devido, nos períodos de apuração em que houve saldo devedor, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, nos períodos em que o saldo apurado do imposto foi credor. Ademais, o ajuste doloso com Soco-Ril do Brasil S/A, firma interdependente, emissora das notas fiscais, visando aos efeitos acima referidos, caracteriza-se como conluio. Essas circunstâncias qualificativas da infração, erigidas nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, justificam a exasperação da penalidade, cominada no inc. II do art. 461 do RIPI/98.

Quanto à objeção recursal de que a Fiscalização, ao proceder à reconstituição da escrita fiscal, não teria considerado os débitos referentes ao IPI lançado nas notas fiscais de devolução dos insumos “emprestados”, o resultado da diligência confirma que, por falta de previsão legal, *não foram considerados os débitos posteriormente lançados quando de alegada “devolução” de “empréstimo*. Deve se atentar para o fato de que, assim procedendo, a Fiscalização, ou majorou os saldos credores apurados, ou reduziu os saldos devedores emergentes, sempre favorecendo o contribuinte.

Por outro lado, se, ao reclamar que a Fiscalização não *considerou* o imposto lançado nas notas fiscais de devolução dos produtos de que se trata, o recorrente, na verdade, está a requerer a *dedução* desses débitos na reconstituição da escrita procedida, há de se reconhecer sua procedência. Tratando-se de mera transferência, a saída do produto não é tributada. Admita-se, portanto, a dedução desses débitos por saídas de epóxi em pó termicamente curado, em devolução ao “empréstimos” a Soco-Ril do Brasil S/A, se é que tais deduções já não foram admitidas nas reconstituição da escrita cujo demonstrativo encontra-se nas fls. 386 a 388.

2.3.4 *No estorno (i) por cancelamento não justificado de saída tributada; (ii) por redução do valor da operação; (iii) por devolução de vendas sem a escrituração obrigatória de livro de controle de estoque ou sistema de controle equivalente*

A Fiscalização glosou o creditamento no retorno de produtos por cancelamento injustificado de saídas tributadas. Trata-se aqui das notas fiscais de saída nºs 89.903 e 89.904, emitidas contra o Departamento Nacional de Obras Contra a Seca – DNOCS, em 30/11/1999. Todavia, mais de um ano depois, em 27/12/2000 e 29/12/2000, emite as notas fiscais de entrada nºs 812 e 820, respectivamente, para creditar-se do valor do imposto destacado nas notas fiscais de saída. Instada a comprovar a operação, o contribuinte limitou-se a alegar que os produtos não chegaram a ser entregues, tratado-se de mero cancelamento da operação.

A alegação recursal é de que a venda foi cancelada e o produto não foi entregue, de modo que caberia o estorno do débito anteriormente lançado. que o fato gerador do IPI se daria apenas na saída do produto, o que não ocorreu, de modo que o estorno se

importância, que a inexistência de documentação que comprove o cancelamento da operação mercantil não influencia o deslinde da questão, ao passo que não existe prova da ocorrência do fato gerador, no caso, a saída do produto.

Peço escusas a meus pares para lembrá-los que considera-se ocorrido o fato gerador no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que, até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte, saída ficta prevista no inc. VI do art. 33 do RIPI/98. A superveniência de circunstância que frustre a saída real de produtos em relação aos quais já tenha ocorrido o fato gerador, em consequência da saída ficta, determina o cancelamento da nota fiscal (PN nº 216/73), providência não tomada pelo contribuinte. É bem verdade que o faturamento antecipado não é caso de saída ficta, ou seja, não constitui modalidade de ocorrência do fato gerador do imposto. Na hipótese de emissão de nota fiscal com destaque do imposto – procedimento obrigatório se o contribuinte cobrar, antecipadamente, o montante do imposto relativo à operação – o que ocorre é, simplesmente, a antecipação do recolhimento do imposto que só seria devido na saída do produto do estabelecimento, ocasião em que, normalmente, deveria ser destacado na nota fiscal e então, cobrado do adquirente.

Assim sendo, no desfazimento da operação em que houve o faturamento antecipado, toca ao contribuinte comprová-lo com documentos hábeis e idôneos, por exemplo, da devolução dos valores previamente faturados. As alternativas de prova, no entanto, são amplas, entre elas a regular escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e de Estoques, mod. 3. Infelizmente, o contribuinte autuado, enquanto impugnante ou como recorrente, nada produziu que não fossem alegações.

As razões acima aduzidas são aplicáveis à glosa do creditamento para estorno de débito redução do valor da operação CFOP 1.31.

Nesse inusitado creditamento, o contribuinte teria emitido nota fiscal contra Cia. de Gás de São Paulo-Comgás. Percebendo, mais tarde, que o valor da operação teria sido subdimensionado, emitiu novas notas fiscais complementares, para dar conta da diferença. Ato contínuo, ao que parece, decorrente da inconformidade de seu cliente, e resignadamente, emitiu uma série de notas fiscais de "devolução" dos valores das notas fiscais complementares.

A Fiscalização atribuiu a essa resignação do contribuinte, em aceitar que não lhe pagassem o valor do produto, a natureza de desconto incondicional, indedutíveis do valor da operação para fim de apuração do imposto. A objeção recursal é no sentido de que os descontos incondicionais concedidos às vendas à COMGÁS, por força do art. 47 do CTN, não compõem a base de cálculo do tributo.

Improcedentemente.

Nos termos do § 3º do art. 118 do RIPI 98, cuja base legal reside no § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502, de 1964; art. 27 do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 2001, e; art. 15 da Lei nº 7.798 de 10 de julho de 1989, não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

A Fiscalização também glosou créditos por devolução de vendas porque o contribuinte não adotou as providências preconizadas no art. 355 do RIPI/98. É que o contribuinte não escriturou o já referido livro mod. 3. O controle alternativo mantido pelo contribuinte não foi considerado como equivalente pela Fiscalização à vista de suas precariedades.

A recorrente acusa a Fiscalização de não se preocupar em comprovar a inocorrência das devoluções, limitando-se a detalhes formais e presunções. que não obstante a inconsistência do controle equivalente elaborado, seria possível através de verificação manual, bastando que conferisse o livro Registro de Entradas e as notas fiscais respectivas. que juntou aos autos, no recurso voluntário, um "CD-ROM" com "*os dados retificados do livro em tela*". e, que a lavratura do auto de infração não é o termo final para a correção e apresentação de dados deficientes.

Como se vê, a recorrente confessa a imprestabilidade do controle que mantinha. Assim, insatisfeitos os requisitos para o creditamento pela devolução de produtos, correta a glosa procedida pela Fiscalização.

Incidentalmente, esclareço à recorrente que não se pode atribuir à Fiscalização a prova que, nos termos da legislação, toca ao contribuinte previamente produzir, mediante a escrituração do livro adequado.

Ainda, quanto a possibilidade de conhecimento dos "*dados retificados do livro em tela*", que a recorrente diz estarem contidos em CD-ROM, pretensamente anexados à peça recursal, alerto que a prova documental deve ser produzida até o momento processual da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente, a menos que o interessado comprove as causas excepcionais que afastam a preclusão, o que não foi feito.

Não estivesse preclusa a possibilidade de conhecimento dessa prova, ainda assim, os tais "*dados retificados do livro em tela*" seriam imprestáveis para fim de reversão da glosa. É que, nos termos do art. 362 do RIPI/98, a escrituração do livro ou das fichas equivalente não pode atrasar-se mais de quinze dias.

Mantenham-se as glosas procedidas pela Fiscalização.

2.4 EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE EXPORTAÇÃO, SEM A EFETIVAÇÃO DA SAÍDA DOS PRODUTOS

Em procedimento tendente a verificar a legitimidade de pedidos de ressarcimento de crédito presumido do IPI formulados pelo contribuinte, a Fiscalização deparou-se com as diversas operações de exportação, listadas nas folhas 351 a 363, a CAYMAN CABIÚNAS INVESTMENT CO. LTDA., com sede nas Ilhas Cayman, e a SIDERCA CORPORATION, sediada em Houston, EUA, esta última, uma de suas controladoras.

A título de ilustração, transcrevo os dados da NF de exportação nº 017.976, de 21/03/2001, fls. 120:

- "VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO" para o exterior - CFOP 7.11; venda de "TUBO REV. EXTERNO F.B.E DIAM- 10.3/4"x 0,203" " para CAYMAN CABIÚNAS INVESTMENT CO. LTDA., CNPJ 00.000.000/0000-00, sem endereço, Bairro de "CAYMAN", Município de "CAYMAN-EX", UF "EX", sem destaque de IPI; ao rodapé do documento, "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES", noticia-se que são "PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS A EXPORTAÇÃO ICMS NÃO INCID. IPI - SUSP. CONF. ART. 40

INC. VI ITEM C DECRETO 2.637/98 MERCADORIA A SER ENTREGUE A: - TOYO SETAL DO BRASIL LTDA. R. JOSÉ RIBEIRO, 162 - MACAÉ/RJ CNPJ: 03.554.632/0001-95 IE:-76.116.636 METROS:-588,600 U\$:- 2,0921"; sem destaque de IPI por invocar norma suspensiva que garante o benefício quando o industrializado sair do fabricante para outro local onde se processe o despacho aduaneiro de exportação; valor total de R\$ 40.016,56 (Quarenta Mil, Dezesesseis Reais e Cinquenta e Seis Centavos);

Intimada e reintimada a comprovar as exportações¹, onze meses depois da primeira intimação, o contribuinte reuniu informações que atestam que "embora a compra tenha sido efetuada por empresa sediada no exterior, a operação não foi de exportação"; que os produtos, em realidade, foram entregues para cliente sediado no País; em operação tributada pelo IPI; que os contratos de câmbio apresentados para comprovar a internação de divisas descrevia natureza de operação "SERV. Div. – OUT - ALUGUEL EQUIPAMENTO", diversa da que efetivamente ocorreu, por lapso no seu preenchimento; que, por erro de preenchimento, a nota fiscal de simples faturamento foi emitida com o código 7.11, mas, na verdade o produto não foi exportado; que o preenchimento do campo "outras especificações" das notas fiscais [consignando tratar-se de operação isenta], na forma efetuada, deve-se exclusivamente a um erro de interpretação quando da contratação do câmbio, vez que, naquela oportunidade, a empresa entendeu que preenchia os requisitos do artigo 6º da Lei nº 9.826, de 1999, mas que, posteriormente, verificou que não atendia as exigências legais para usufruir do regime REPETRO.

Nesse contexto, a Fiscalização aplicou a penalidade cominada no art. 463, inciso II do RIPI/98 pela emissão de notas fiscais que não correspondam à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, haja ou não destaque do imposto.

Na impugnação, o interessado alegou que as notas fiscais de exportação emitidas a Cayman Cabiúnas Investment Co. Ltda. e as entregas de tubos à empresa Toyo-Setal do Brasil Ltda., localizada em Macaé, referem-se à mesma operação, e, por um lapso, foram emitidas notas fiscais de exportação, quando o produto seria entregue em território nacional. Tratou-se de mero equívoco formal, eis que não houve exportação. Neste caso, a penalidade aplicada não procederia, uma vez que a hipótese dos autos não se subsume àquela prevista no art. 463, inciso II, do RIPI/98, pois houve saída efetiva das mercadorias para o mercado interno. Também em relação às notas fiscais de exportação emitidas à empresa Siderca Corporation, houve apenas equívoco, por se tratar de operação de venda por conta e ordem de empresa localizada no exterior, e os produtos teriam sido encaminhados à Drill Quip do Brasil Ltda., em Macaé.

As alegações são improcedentes.

É que, como ficou comprovado pela diligência realizada, as saídas de produtos para Toyo-Setal do Brasil e para Drill Quip do Brasil Ltda. foram documentadas por outras notas fiscais, com CFOP 6.99 e com tributação normal. Não há como uma mesma operação ser, ao mesmo tempo, isenta do imposto, como consignado nas notas fiscais emitidas contra Siderca Corporation, e tributada normalmente, com IPI destacado, como nas notas emitidas contra Drill Quip do Brasil Ltda.

A operação que a recorrente descreve chama-se de exportação sem saída, em que há venda de produtos nacionais a empresas sediadas no exterior ou entidade de governo

¹ em 19/12/2004, fls. 154; 28/01/2005, fls. 162; 23/02/2005, fls. 182 e 183; 19/05/2005, fls. 212; 11/07/2005, fls. 244; 03/08/2005, fls. 259; 10/08/2005, fls. 270; 17/08/2005, fls. 293, e; 03/11/2005, fls. 308.

estrangeiro ou organismo internacional, sem que ocorra sua saída do território brasileiro, contra pagamento em moeda estrangeira de livre conversibilidade. Essa operação comercial produz todos os efeitos fiscais e cambiais de uma exportação. O despacho aduaneiro de exportação e o consequente despacho aduaneiro de importação de mercadoria, sem saída do País, é efetuado normalmente. A nota fiscal que ampara essa remessa deverá ser emitida em nome da empresa que estará recebendo a mercadoria, no País, com a observação de que se trata de mercadoria vendida a empresa situada no exterior, com sua respectiva identificação. O fato de o produto comercializado com o exterior permanecer em território nacional não dispensa o exportador de emitir RE e DDE. A operação tem previsão legal no artigo 6º da Lei nº 9.826, de 28 de agosto de 1999; e alterações posteriores; e art. 233 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – RA/2002.

A recorrente alega que a emissão das notas fiscais de exportação foi mero equívoco formal. Em razão do fato das vendas terem sido feitas a empresas situadas no exterior, cometeu o equívoco na emissão das notas fiscais de exportação, posto que os produtos foram destinados ao mercado interno.

Equívocos acontecem mesmo em empresas do porte do estabelecimento da recorrente, que faturou mais de 1 bilhão de reais no ano de 2003. O RIPI admite inclusive a hipótese de cancelamento de notas fiscais emitidas equivocadamente. O erro alegado deixa de ser crível quando se emitem mais de 300 notas fiscais “equivocadas”, ao longo de 13 meses, percebe-se o alegado erro e não se providencia o cancelamento dos documentos fiscais, nem a retificação dos contratos de câmbio ou dos assentamentos contábeis, culminando com pleitos de ressarcimento em que se invocam benefícios fiscais sobre as mesmas equivocadas “exportações”².

De qualquer forma, como a própria recorrente reconhece, à emissão de notas fiscais de exportação não corresponderam saídas de mercadorias para o exterior. E, nesse caso, a jurisprudência da segunda instância de julgamento administrativo é uníssona:

“Demonstrado de forma inequívoca que as notas fiscais não correspondem à efetiva saída da mercadoria, é cabível a aplicação da multa regulamentar prevista no art. 365, II, do RIPI/82.” (Acórdão nº 201-76933, de 13/05/2003).

“Emissão de Nota Fiscal que não corresponda à saída efetiva da mercadoria nela descrita do estabelecimento emitente, ainda que o documento se refira a produto isento.” (Acórdão nº 202-03652, de 19/09/90).

“Provada a inexistência das firmas ditas emitentes ou a não efetividade das transações nelas espelhadas, caracteriza-se a prática do ilícito fiscal consistente na utilização, para efeitos fiscais, de documentos que não correspondam às mercadorias neles descritas (Ripi, art. 394, II).” (Acórdão nº 201-60270, de 23/03/82).

² A contribuinte deu entrada, em 10.05.2001, em pedido de ressarcimento de crédito de IPI do 1º trimestre do ano-calendário de 2001, referente aos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, de acordo com o Decreto-Lei nº 491, de cinco de março de 1969, e a Lei nº 8.402, de oito de janeiro de 1992, cumulado com pedido de compensação (processos nºs 13883.000092/2001-71 e 13883.000268/2002-75).

Comprovado, então, que as notas fiscais de exportação foram emitidas para operações de exportação que realmente não ocorreram, correta a aplicação da multa.

2.5 FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DADOS EM MEIO MAGNÉTICO NA FORMA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, NOS ANOS DE 2000, 2001, 2002 E 2003

Tratando-se de pessoa jurídica que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros e elaborar documentos contábeis e fiscais, o contribuinte, no curso da ação fiscal, foi, por diversas vezes, intimado a disponibilizar seus banco de dados, segundo os formatos estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 68, de 30 de dezembro de 1991, e na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, sob autorização do art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, alterado pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

A Fiscalização relata problemas de toda a ordem, desde o atraso na apresentação dos arquivos até sua total imprestabilidade, seja pelo inobservância da formatação estabelecida nas referidas instruções normativas, seja pela inconsistência dos dados. Ilustra esses problemas fartamente. Por exemplo de problemas de formato:

Int. 12, 23/6/2005, fls. 218 - solicitações no seguinte teor:

- *retificação dos bancos dados de saídas apresentados, posto que os mesmos se utilizavam, para separação numérica de "milhares", o sinal de "," (vírgula) e, para separação decimal, o sinal de "." (ponto); inviabilizando, assim, totalizações, buscas, etc;*

Exemplo de inconfiabilidade dos dados:

- *em fls. 221 e seguintes, exemplos de Notas fiscais emitidas e como estas estavam "armazenadas" nos bancos de dados de Confab [nota fiscal nº 27690, de 27/07/2001, emitida contra AÇOTUBO INDÚSTRIA COMERCIO LTDA., código de produto R0324095A8800020 / descrição do produto TUBO AÇO CARBONO – DIAM. 12.3/4' X 0,375' API5L B / classificação fiscal 13061000 Quantidade 25,639 / valor total 37.800,60, constou do relatório emitido a partir do arquivo em meio magnético fornecido da seguinte forma:*

NF	DATA	CFOP	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	TIPI	UM	QUANT.	UM	TOTAL	ALIQ	IP	DESTINO
27690	27/7	511					0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	ACOTIIBO INDUSTRIA E COMERCIO LTD

Como consequência da imprestabilidade do banco de dados do contribuinte a Fiscalização foi obrigada a tratar manualmente todo o documentário fiscal auditado.

Em razão desses fatos, a Fiscalização aplicou a penalidade cominada no art. 476, inc. I, do RIPI/98.

A recorrente, a seu turno, alega que apresentou os arquivos magnéticos solicitados, logo não seria esta a infração cometida, mas sim a sua apresentação com lacunas e dados faltantes. que apresentou os arquivos na forma determinada em lei, ainda que inconsistentes. que a autoridade fiscal não indicou quais informações não foram prestadas ou as foram incorretamente, o que configuraria cerceamento do direito de defesa. que a finalidade única destes arquivos é facilitar a fiscalização, de forma que a existência de outros documentos

contábeis ameniza a ausência daqueles, que a multa é desproporcional e desarrazoada, que a multa aplicada teria efeito confiscatório, e, que apresentou, no recurso voluntário, “CD-ROMs” com os dados ajustados.

Tergiversações.

Independentemente da discussão sobre a fidedignidade e exatidão dos controles contábeis da contribuinte, a existência de tais controles não elide a inflição da multa prevista, que está condicionada à obrigatoriedade de apresentação dos registros contábeis em meio magnético à Receita Federal.

Quanto a peroração sobre o caráter confiscatório da multa, trata-se de arguição inútil na esfera administrativa, haja vista que descabe afastar a incidência de normas regularmente introduzidas no ordenamento jurídico, no caso, o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, e o art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001) por considerações sobre sua legalidade ou inconstitucionalidade.

O fato é que o próprio contribuinte, no curso da ação fiscal (e, obliquamente, até nas alegações recursais), reconheceu que os arquivos magnéticos apresentados não seguiram o *lay-out* estabelecido na legislação de regência da obrigatoriedade de apresentação de arquivos magnéticos (Termo 7, fls. 237, itens I e II).

Não tendo apresentado os referidos arquivos na forma estabelecida pela legislação, a contribuinte incorreu na multa. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes ampara a aplicação da penalidade:

PENALIDADE – MULTA REGULAMENTAR - DADOS FORNECIDOS EM MEIO - MAGNÉTICO. Tendo sido constatado o fornecimento de arquivos em meio magnético, à fiscalização, com omissão de lançamentos contábeis, está caracterizada a infração de que tratam os artigos 11, 12 e inciso II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158, de 24.08.2001. JUROS DE MORA - TAXA SELIC. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após seu vencimento, acrescidos de juros moratórios, calculados com base na SELIC - Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, ampara-se na legislação ordinária e não contraria as normas contidas no Código Tributário Nacional. [Acórdão nº 10708516, de 23/03/2006]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

ANO-CALENDÁRIO: 2003, 2004 E 200

EMENTA: ATRASO NA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS EM MEIO MAGNÉTICO. PREVISÃO LEGAL.

É cabível a aplicação da multa regulamentar prevista nos artigos 11 e 12, iii, da lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo artigo 72 da medida provisória nº 2.158-35, de 2001, na hipótese de atraso na apresentação de arquivos digitais, quando a pessoa jurídica declara, em sua DIPJ, possuir escrituração em meio magnético, arguição de ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. a aplicação da penalidade por

atraso na entrega de arquivos magnéticos é objetiva. não cabe à administração tributária perquirir dos efeitos do atraso ou do impacto da exigência no patrimônio do sujeito passivo. multa. caráter confiscatório. o princípio do não-confisco tributário, nos termos do art. 150, IV da CF, não se aplica às penalidades, sendo incabível o reexame, pelo julgador administrativo, do juízo de valor adotado pelo legislador para fixar o percentual que cumpra a finalidade de punir o infrator. inconstitucionalidade de lei. o primeiro conselho de contribuintes não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.. (SÚMULA 1º CC Nº 2). [Acórdão nº 1401-00.150, de 28/01/2010]

Mantenha-se o lançamento neste aspecto.

2.6 MAJORAÇÃO DAS PENALIDADES EM RAZÃO DO NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS

A atual redação o art. 80, § 7º, da Lei nº 4.502, de 1964, que trata da hipótese, é a seguinte:

§ 7º Os percentuais de multa a que se referem o caput e o § 6º deste artigo serão aumentados de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

A questão, aqui, diz respeito a saber o que significa “atendimento”. Segundo a Fiscalização, a demora sistemática no fornecimento das informações (não apenas as prorrogações eventuais para atendimento das intimações) representaria não atendimento.

A interpretação mais elementar seria o não fornecimento das informações nos prazos concedidos (originais e prorrogados). Nesse contexto, caberia ao contribuinte demonstrar, toda vez que requer uma prorrogação de prazo, a razão por que seria necessária a prorrogação. Assim, a concessão ou não da prorrogação não pode ser interpretada como uma decisão discricionária da Fiscalização, pois, havendo força maior que impeça o contribuinte de fornecer as informações no prazo, o seu cumprimento é simplesmente impossível.

No caso dos autos, está claro que a Fiscalização concedeu sucessivas prorrogações, mais do que seria razoável. Ficou evidente, mesma forma, a estratégia do contribuinte em estender ao máximo a duração da fase inquisitorial do processo de maneira a fazer com que a decadência alcançasse maior parcela dos períodos de apuração auditado.

Entretanto, ao final, com as informações prestadas pela Interessada, conseguiu lavrar o auto de infração, ainda que “a duras penas”.

A multa aplicada, entretanto, incide no caso de não atendimento injustificado, conforme esclarecido.

No caso dos autos, por mais que se considere que os prazos da Interessada foram não razoáveis, não é possível afirmar que tenham sido injustificados. Esse tem sido o entendimento da instância recursal do contencioso administrativo federal:

IPI — MULTA DE OFÍCIO — AGRAVAMENTO — A simples constatação de eventuais atrasos em relação a prazos

*inicialmente estabelecidos ou mesmo subseqüentes, que explicitamente ou tacitamente foram prorrogados pela fiscalização, culminando com a satisfação dos esclarecimentos demandados, não é suficiente para ensejar o agravamento da penalidade para 112%, sob pena de desatenção com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade que, dentre outros, informam a atuação da Administração Pública. **Recurso de ofício ao qual se nega provimento.** [Acórdão nº 202-14.774, de 14 de maio de 2003]*

Cancele-se a majoração das penalidades aplicadas.

3 Conclusões

Com essas considerações, voto por rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para:

- a) cancelar o lançamento do imposto nas saídas presumidamente desacompanhadas de nota fiscal, em decorrência de receitas não comprovadas, bem assim o de seus consectários legais, inclusive da multa agravada pela presença de circunstâncias qualificativas;
- b) admitir a dedução, na reconstituição da escrita do contribuinte, a dedução dos débitos lançados na nota fiscal de saída dos produtos “epóxi em pó termicamente curado” em devolução de empréstimo;
- c) cancelar a majoração das penalidades aplicadas pelo não atendimento de intimação para prestação de esclarecimentos.

Sala de sessões, em 26 de setembro de 2013

Alexandre Kern

CÓPIA