



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2. C C	PUBLICADO NO D. O. U. De 26 / 03 / 1997 <i>Silva</i> Rubrica
--------------	---

Processo : 10073.000215/95-38

Sessão : 28 de agosto de 1996

Acórdão : 202-08.577

Recurso : 99.094

Recorrente : FEM - PROJETOS, CONSTRUÇÕES E MONTAGENS S.A.

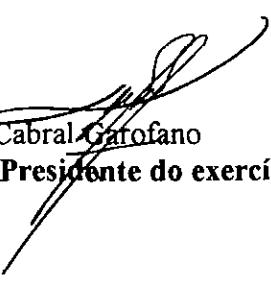
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

IPI - ISENÇÃO - Produtos com gozo de benefício de isenção fiscal (posição 7308 da TIPI/88; incisos V, VI e VII do RIPI/82) não renovados expressamente em lei, por força do disposto no artigo 41, § 1º, do ADCT/CF/88, sujeitos à alíquota positiva no período de 05.10.90 a 31.05.92 (Dec. n. 551/92). **ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL** - Só cabível o procedimento quando a fiscalização desclassifica a escrita ou esta seja imprestável ou, ainda, inexistente, caso contrário o crédito tributário deve ser constituído com base nas notas de venda --- valor real da operação --- nos termos do artigo 69, §§, do RIPI/82. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
FEM - PROJETOS, CONSTRUÇÕES E MONTAGENS S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1996


José Cabral Garofano
Vice-Presidente do exercício da Presidência e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges, Antonio Sinhiti Myasava e Luiz José de Souza (Suplente).

fclb/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10073.000215/95-38

Acórdão : 202-08.577

Recurso : 99.094

Recorrente : FEM - PROJETOS, CONSTRUÇÕES E MONTAGENS S.A.

RELATÓRIO

Para que meus pares tenham perfeito conhecimento dos fatos, transcrevo o Termo de Verificação (fls. 25/26):

- "1. O estabelecimento industrializa e dá saída a diversos tipos de estruturas metálicas, discriminadas em suas respostas às intimações de 22/09/94 e 30/09/94 (fls. 07, 08, 10 e 11), corretamente classificadas na posição 7308 da tabela de incidência do imposto, aprovada pelo Decreto 97.410/88 (doravante TIPI/88).
2. Dentre estas, acham-se produtos dos códigos 7308.20.0100, 7308.20.9900 e 7308.90.9900, vendidos sem débito do imposto nos períodos de 16/10/90 a 31/05/92, cuja alíquota, prevista na TIPI/88, é de 10%.
3. Intimado em 30/09/94 (fls. 03, item 2) a discriminar as operações sem débito acima referidas, o contribuinte respondeu serem estas vendas de estruturas metálicas "com funções específicas para construção civil" (fls. 08).
4. Em suas notas fiscais (das quais duas são anexadas exemplificadamente às fls. às fls. 12 e 13) constata-se que os dispositivos legais invocados para exclusão do crédito tributário são o Decreto-lei 1.593/77 e a Portaria 263/81 do Ministro da Fazenda.
5. A mencionada portaria disciplina o art. 31 da Lei 5, dico, 4.864/65, com as alterações do art. 29 do Decreto-lei 1.593/77 - dispositivos esses que prevêem isenção do imposto a produtos da indústria de pré-fabricação.
6. O caráter do incentivo à indústria de pré-fabricação transparece no texto da portaria em tela, uma vez que esta, a par dos benefícios que concede a produtos necessariamente oriundos dessa indústria (como as edificações pré-fabricadas propriamente ditas, citadas em seu item 1.1), restringe-se a isenção dos produtos incaracterísticos (industrializáveis em estabelecimento de outros setores fabris) ao conjunto dos que sejam "fornecidos diretamente pela indústria de pré-fabricação" (grifo meu), como as estruturas metálicas citadas em seu item 1.3.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10073.000215/95-38

Acórdão : 202-08.577

7. Assim, não se tratando de um incentivo de caráter geral (como são os relativos à exportação), usufruíveis por qualquer segmento industrial, nem regional (como são os relativos à Zona Franca de Manaus) a isenção disciplinada pela portaria 263/81 do Ministro da Fazenda é francamente de natureza setorial, porque visa unicamente um setor específico da atividade fabril.

8. Ora, o § 1º do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (doravante ADCT), promulgado com a Constituição Federal de 1988, considerou revogados em 05/10/90 todos os incentivos de natureza setorial não confirmados por lei até essa data.

9. Inexiste, pois, face ao dispositivo constitucional, a isenção para as estruturas metálicas da posição 7308 em qualquer circunstância, inclusive quando vendidas para fins de construção civil.

10. Tanto é assim que o Decreto 551/92 reduziu a zero as alíquotas dos produtos dos códigos 7308.20.0100, 7308.20.9900 e 7308.90.9900 a partir de 01/06/92 - num claro entendimento de que tais produtos não estavam alcançados por qualquer benefício no período imediatamente anterior, ou seja, desde 05/10/90.

11. Dessa forma, houve falta de lançamento do imposto no período indicado no item 2 acima, por revogação da isenção amparada na portaria 263/81 do Ministro da Fazenda, face ao § 1º do art. 41 do ADCT, e por inobservância dos arts. 56, 62 e 63-II do regulamento do imposto, aprovado pelo Decreto 87.981/82 (doravante RIPI/82).

12. O montante exigível está demonstrado em anexo a este termo, que passa a integrar o auto de infração. "

Irresignada com a acusação fiscal, tempestivamente, a autuada ofereceu impugnação ao lançamento de ofício (fls. 58/66), oportunidade em que argumenta existir a isenção fiscal para seus produtos, como dispõe o artigo 45, incisos VI e VII, do RIPI/82.

Com a edição do Decreto nº 551, de 29.05.92, seus produtos tiveram suas alíquotas do IPI reduzidas a zero e, ainda, que o Ato Declaratório nº 10, de 24.02.94, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, o qual trata da manutenção de créditos incentivados do IPI, quando o produto final destina-se à Itaipu binacional, o benefício isencional não foi atingido pelo artigo 41, § 1º, do ADCT/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10073.000215/95-38

Acórdão : 202-08.577

No curso da peça impugnatória tece considerações sobre o entendimento do que seja incentivo de natureza setorial e transcreve os textos dos incisos XXXVI, XXXVII e XLVII, alínea "a", do artigo 45, do RIPI/82.

Através da DECISÃO/DRJ/RJ/SEPIN/ Nº 96/95 (fls. 78/86) o julgador singular indeferiu a petição impugnativa, fundamentando o **decisum** por considerar que os produtos fabricados pela recorrente --- os classificáveis na posição 7308 --- que até então estavam amparados pelos incisos VI e VII, do RIPI/82, foram atingidos pelo § 1º, artigo 41, do ADCT/88, por serem de natureza setorial.

Em suas razões de recurso (fls. 88/117), de plano, argumenta que sua atividade está amparada pelas atividades elencadas na Lista de serviços anexa do Decreto 406/68 e, nesta linha desenvolve boa parte de sua defesa. Havendo conflito de competência tributária, deve prevalecer a atividade de serviços, se esta estiver relacionada na citada Lista, em prejuízo à tributação do ICMS e IPI.

Sustenta a argumentação de que sua atividade não é de natureza setorial, como já defendeu na petição impugnativa, porquanto não pode ser considerada como atingida pelo artigo 41, § 1º, do ADCT/88.

Insurge-se contra o fato de a fiscalização ter arbitrado o valor a ser recolhido pela autuada, destinando a este elemento de defesa a seguinte argumentação:

" O I. Fiscal da Receita Federal, ao apurar o valor que ' deveria ' ter sido recolhido pela Recorrente, considerou, apenas, os atos de mercância praticados na segunda quinzena de outubro/90.

Para os demais períodos, inaceitavelmente, o I. Fiscal retromencionado, simplesmente reproduziu os valores apurados na segunda quinzena de outubro/90, durante todo o período de apuração, ou seja, até maio/92.

Com a conduta utilizada para apuração do ' quantum debeatur ', fora apurado o valor astronômico de 15.619.835,23 UFIR's, o que supera, em muito, o resultado positivo da Recorrente em 4 anos de árduo labor.

É completamente incompatível o faturamento da Recorrente com o valor autuado.

A cobrança do IPI no período suscitado no Auto de Infração, ou seja, de 05.10.90 a 31.05.92, há de se ater às vendas efetivamente concretizadas, de modo a atender-se a determinação do Código Tributário Nacional de que é indispensável a ocorrência do fato para que haja a tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10073.000215/95-38

Acórdão : 202-08.577

Ora, a ocorrência supracitada é condição sine qua non para a cobrança do tributo, fato este ignorado in casu.

Registre-se que o valor a ser cobrado e pago pela Recorrente, caso seja reconhecida a inexistência da isenção, o que se admite apenas para argumentar, não é o valor constante do Auto de Infração."

Requer perícia em sua escrita contábil.

Assevera, também, que a fiscalização não lhe concedeu os créditos básicos previstos no artigo 82, inciso II, do RIPI/82, sendo que se mantida a autuação, só para argumentar, os aludidos créditos devem ser reconhecidos, vez que não foram aproveitados nos períodos, pela própria isenção.

Ao final protesta contra a aplicação da multa imposta no Auto de Infração, assim como os juros cobrados, que excedem a 1% a.m., contrariando o disposto no artigo 192, § 3º da CF/88.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10073.000215/95-38
 Acórdão : 202-08.577

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

Consoante o relatado, a matéria de mérito gira em torno da perda de isenção do IPI para produtos tidos como estruturas metálicas pré-fabricadas com emprego específico à construção civil. A isenção fiscal está contida nos comandos insitos das normas contidas nos incisos VI e VII, do artigo 45, do RIPI/82, produtos com classificação fiscal na posição 7308 da TIP/88, que foi revogada pelo artigo 41, § 1º, do ADCT/88.

Este assunto já foi exaustivamente debatido neste Colegiado - aplicação do disposto no § 1º do artigo 41 do ADCT - e vem adotando, por consenso, o brilhante voto condutor do Acórdão n. 202-06.655, da lavra do ilustre Conselheiro Elio Roth, a quem já pedi vénia para reproduzi-lo em julgados anteriores; assim como o objeto deste recurso voluntário é precisamente o mesmo daquele apreciado no referido aresto:

"com efeito.

As isenções previstas nos incisos VI, VII e VIII do artigo 45 do RIPI/82, em causa, têm seu fundamento no artigo 29 da Lei nº 1.593/77, a qual, por sua vez, deu nova redação ao artigo 31 da Lei nº 4.864, de 29.11.65 (Suplemento do Diário Oficial de 30.11.65).

A Lei nº 4.864/65 tem como ementa:

'Cria medidas de estímulos à Indústria de Construção Civil'

Artigo 31 da lei nº 4.864/65 dispõe:

'Ficam isentas do imposto de consumo as casas e edificações pré-fabricadas, inclusive os respectivos componentes quando destinados a montagem, constituídos por painéis de parede, de piso/ e cobertura, estacas, baldrames, pilares e vigas, desde que façam parte integrante de unidade fornecida diretamente pela indústria de pré-fabricação e desde que os materiais empregados na produção desses componentes, quando sujeitos ao tributo, tenham sido regularmente tributados.'

A seguir, a Lei nº 1.593/77, pelo seu artigo 29, deu nova redação ao artigo 31 referido, dispondo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10073.000215/95-38
 Acórdão : 202-08.577

'Art. 29 - O artigo 31 da Lei nº 4.864, de 29 de novembro de 1965, alterado pelo Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, passa a ter a seguinte redação:

'Art. 31 - Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados:

I - as edificações (casas, hangares, torres e pontes) pré-fabricados;

II - os componentes, relacionados pelo Ministro da Fazenda, dos produtos referidos no inciso anterior, desde que se destinem a montagem desses produtos e sejam fornecidos diretamente pela indústria de edificações pré-fabricadas;

III - as preparações e os blocos de concreto, bem como as estruturas metálicas, relacionados ou definidos pelo Ministro da Fazenda, destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil.'

Por outro lado, a C.F./88, em seu ADCT, pelo artigo 41, determinou a reavaliação dos incentivos fiscais de natureza setorial, então em vigor, determinando a revogação daqueles que não fossem confirmados no prazo de dois anos da promulgação da Constituição, verbis:

'Art. 41 - Os poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

Parágrafo 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei'.

Assim, na aplicação do artigo 41 do ADCT da C.F./88, cabe, primeiramente, indagar se a isenção pode se constituir num incentivo fiscal.

É o professor Aires Ferdinand Barreto, in Revista de Direito Tributário nº 42, páginas 167/168, que preleciona:

'Estímulos fiscais são tratamentos, legais menos gravosos ou desonerativos da carga tributária, concedidos a pessoas físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenhem atividades consideradas relevantes às diretrizes da política econômica e, ou, social traçada pelo Estado. Os estímulos representam, assim, instrumentos jurídicos de que dispõe o Estado para atingir



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10073.000215/95-38
 Acórdão : 202-08.577

interesses públicos considerados relevantes, sendo comum sua utilização para criar, impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional.

.....

Os incentivos manifestam-se sob várias formas jurídicas. Expressam-se, em sentido lato, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, as alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, e outros tantos mecanismos, cujo último é sempre o de tornar as pessoas privadas colaboradoras da concretização das metas postas ao desenvolvimento econômico e social pela adoção do comportamento ao qual estão condicionados.' (grifei)

Também, o mestre Geraldo Ataliba se pronunciando sobre a matéria in Revista de Direito Tributário nº 50, página 35:

*'Ora, há vasta doutrina e jurisprudência - comentando ampla legislação - sobre incentivos fiscais. O insigne prof. Antonio Roberto Sampaio Doria liderou estudos científicos sistemáticos sobre o tema (*Incentivos fiscais para o desenvolvimento*, Bushatsky, S.Paulo). Estamos, no Brasil, familiarizados com o instituto, de modo a não caber dúvida razoável quanto ao seu alcance. Desconheço - e atrevo-me a manifestar - que dificilmente se encontrará autor, ou decisão judicial que rejeite a inclusão das isenções tributárias como espécie de incentivo, ou como instrumento de incentivos.'*

Portanto, na palavra dos doutos, está que a isenção pode se constituir em incentivo fiscal, sendo que, no caso concreto em exame, desnecessária a indagação quanto à natureza da isenção, eis que, como visto, a lei básica que a instituiu deixou clara a sua finalidade incentivadora ao dispor, expressamente, em sua ementa, tratar da criação de medidas de estímulo à indústria da construção civil.

Desse modo, a isenção em pauta não pode deixar de ser considerada um incentivo fiscal.

Em seguida, cabe perquerir quanto à natureza setorial ou não da referida isenção.

O termo "setorial" que significa relativo a setor, juridicamente, não tem significação própria, e, como se trata de vocábulo de uso comum na área



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10073.000215/95-38
 Acórdão : 202-08.577

econômica e com esse alcance utilizado no dispositivo constitucional, é nesse campo que deve ser apreendido o seu entendimento.

Na Encyclopédia Saraiva de Direito, em seu verbete Incentivos Fiscais, às fls. 227, diz Ana Maria Ferraz Augusto:

'o que caracteriza o incentivo setorial é a finalidade restrita a um determinado setor da atividade econômica.'

O vocábulo "setor" tem o significado de parte, segmento, conforme depreende do "Aurélio":

' 1. Subdivisão de uma região, zona, distrito, seção, etc.....

3. Esfera ou ramo de atividade; campo de ação; âmbito setor financeiro.'

Ao tratar da "Incidência do Sistema Constitucional Tributário de 1988" na Revista de Direito Tributário nº 47, página 130, diz Ritinha Stevenson Georgakilas:

'Fundamental é determinar o sentido da expressão "incentivos de natureza setorial", para que se entenda o alcance da disposição em exame, ou seja , que benefício ela afeta. Sobre o conceito de incentivo fiscal e sua relação com as isenções (cuja abordagem apresenta interesse neste estudo), entendemos, seguindo em linhas gerais, a lição de Henry Tilbery, que incentivo fiscal é gênero de que a isenção tributária seria espécie. "Natureza setorial, por sua vez, diz respeito ao setor da economia ou ramo da atividade econômica.'

Sem a necessidade de enumerar, existem incentivos fiscais que se dirigem para toda sociedade, sem qualquer espécie de restrições, enquanto que outros têm por finalidade atingir determinadas áreas da economia ou a determinada atividade.

Pelo exposto, é de se concluir que a natureza setorial de que trata o artigo 41 do ADCT da C.F./88, diz respeito a segmento da atividade econômica, e que tem aplicação à isenção em questão já que esta foi instituída em ato específico de estímulo à industria da construção civil, que é importante ramo da atividade econômica do País.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10073.000215/95-38
 Acórdão : 202-08.577

Por conseguinte, não preenchidas as condições do artigo 41 e parágrafo 1º do ADCT, revogada está, a partir de 05.10.90, a isenção contida no artigo 45, inciso VI, VII e VIII do RIPI/82."

A edição do Decreto n. 551/92, após o período de dois anos a que se refere o § 1º do artigo 41 do ADCT/CF/88, instituindo isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, evidencia a concessão de um novo benefício, porquanto no lapso de tempo entre o termo final fixado pelo dispositivo constitucional e a edição de novo decreto isentivo, não havia cobertura do incentivo fiscal aqui discutido.

Se o Decreto n. 551/92 veio instituir isenção do tributo para os produtos classificáveis na posição 7308, é sinal de que até então o benefício isencional inexistia. Esdrúxula, sem sentido, uma norma jurídica que viesse instituir, expressamente, o que já estava vigorando, logo, a conclusão a que se chega sobre o entendimento de isenção setorial e a abrangência do disposto no artigo 41, § 1º do ADCT/CF/88 é no sentido de que, no período de 05.10.90 a 29.05.92, os produtos sob discussão --- da posição 7308 --- não gozavam da isenção defendida pela apelante, muito embora, destaco, os judiciosos argumentos oferecidos pela mesma.

Como outro elemento de defesa, na petição de recurso, o sujeito passivo insurge-se contra o método de apuração do crédito tributário, uma vez que para lançar de ofício todo o período sob discussão, a fiscalização "reproduziu os valores apurados na segunda quinzena de outubro/90, durante todo o período de apuração, ou seja, até maio/92".

Às fls. 27- Termo de Verificação (continuação) - o autuante demonstra, passo a passo, o critério adotado para levantamento do valor tributável e o IPI devido, o qual merecerá reproduzido:

"A apuração da base de cálculo, do imposto lançado de ofício e dos critérios respectivos (arts. 81 e 98 do RIPI/82) refere-se à 2ª quinzena de outubro de 1990. Para os demais períodos, o mecanismo é análogo.

(a) O total das saídas sem débito em 1990 dos produtos de códigos 7308.20.0100, 7308.20.9900 e 7308.90.9900 é de 444.409.519,00 (fls. 16.: 18.718.235,00 + 389.874.512,00 + 35.816.771,00).

(b) A proporção dos débitos no período considerado em relação ao montante anual é de 0,024 - ou seja, 768.398,00 dividido por 30.801.184,00 (fls. 14).

(c) A base de cálculo do imposto segue a mesma proporção - ou seja: 444.409.519,00 multiplicado por 0,024, que é igual a 10.665.828,00.



Processo : 10073.000215/95-38
 Acórdão : 202-08.577

(d) o imposto resulta da multiplicação da aliquota da TIPI/88 pela base de cálculo - ou seja: 0,10 por 10.665.818,00, igual a 1.066.582,00.

(e) A proporção entre o montante do crédito anual e o montante das saídas anuais com débito é 0,026 (12.381.512,00 por 466.167.431,00, fls. 15 verso).

(f) O crédito relativo ao imposto lançado de ofício segue a mesma proporção - ou seja: 10.665.828 vezes 0,26, igual a 277.311,00.

(g) O saldo do imposto exigível é a diferença entre os valores dos itens (d) e (f), ou seja: 1.066.582,00 menos 277.311,00, igual a 789.271,00 " (grifos na transcrição)

Ressalta notório que o autuante, para levantar o crédito tributário devido, adotou o arbitramento do valor tributável adotando o critério de proporção simples.

Em resumo, com a DIPI/90 (fls.14/16), tomou o valor do débito do imposto na segunda quinzena de outubro/90 (Cr\$ 768.398,00) e dividiu este valor pelo total do débito do IPI do ano/90 (Cr\$ 30.801.184,00); depois tomou a soma do produtos classificáveis na posição 7308 no ano/90 (Cr\$ 444.409,519,00) e com base neste último resultado, aplicou a percentagem obtida na primeira operação (2,4%), concluindo assim ter chegado ao valor tributável para a 1^a quinzena de outubro/90 (Cr\$ 10.665.828,00). Daí aplicou a aliquota de 10% para chegar ao imposto devido e não lançado. Então admitiu como (K) os valores totais dos produtos saídos com débito nos anos e os valores saídos com classificação na posição 7308.

Esta percentagem foi se alterando a cada quinzena de apuração para todo período fiscalizado (05.10.90 a 31.05.90), por quinzena e, para cálculo do aproveitamento dos créditos básicos, utilizou o mesmo raciocínio, ao se servir dos valores constantes na DIPI/90 (fls. 15,v), chegando à percentagem de 2,6%.

Como o próprio autuante dá notícia na denúncia fiscal e comprova através das DIPIs juntadas aos autos, a apelante dá saída, também em quantidades consideráveis, a produtos classificáveis em outras posições da TIPI/88, com alíquotas positivas e com o imposto devido destacado e recolhido, sem qualquer crítica da fiscalização.

Julgo que o método eleito pela fiscalização não é idôneo para levantamento do crédito tributário, vez que afrontou a lei, a doutrina e a jurisprudência, como abaixo tento demonstrar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE⁴⁰¹

Processo : 10073.000215/95-38

Acórdão : 202-08.577

Para o ilustre mestre do direito tributário, JOSÉ WASHINGTON COELHO, in Código Nacional Tributário Comentado, Ed. Correio da Manhã, RJ, 1968, págs. 159/160, o entendimento é que:

"A fórmula constante no art. 148 resolve o problema referente aos casos de cálculo do tributo com base no valor ou no preço de bens, serviços ou atos jurídicos. A autoridade lançadora é investida de poderes para, através de processo regular, arbitrar o valor ou preço, desde que:

- a) - *haja omissão;*
- b) - *não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados;*
- c) - *não mereçam fé os documentos expeditos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro.*

De qualquer forma, o contribuinte poderá contestar o arbitramento, requerendo avaliação contraditória, administrativa ou judicial. A faculdade assim concedida, ajusta-se à nossa sistemática jurídico-constitucional." (destaque na transcrição).

Oportuno, também, trazer o entendimento sobre a aplicação do arbitramento, extraído do DICIONÁRIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO FISCAL COMENTADO, UNAFISCO SINDICAL, 1995, 2ª Ed. pág. 18 :

"ARBITRAMENTO

A legislação do Imposto de Renda permite que o lucro dos contribuintes seja arbitrado pela autoridade tributária, quando houver dificuldade de efetuar sua apuração, devido ao não-cumprimento da obrigação acessória de escrituração de livros e documentos fiscais. A legislação disciplina os métodos e os parâmetros para arbitramento. O uso do arbitramento do lucro, seja feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, não exime a aplicação de penalidades pela omissão." (grifos na transcrição).

Tanto para apuração do lucro real ou presumido, ou do IPI, deve-se observar os ditames da legislação, quer do Imposto de Renda, quer do Imposto sobre Produtos Industrializados, para que em condições especiais deixa-se de lado a apuração real para proceder o levantamento pelo método de arbitramento.

Comprovando o fato de o sujeito passivo ter dado saída a produtos classificáveis na posição 7308 da TIPI/88, a fiscalização juntou aos autos (fls.12/13) --- duas notas fiscais



Processo : 10073.000215/95-38

Acórdão : 202-08.577

exemplificativamente, no seu dizer --- onde se lê perfeitamente a discriminação do produtos, valor, classificação fiscal, e demais elementos exigidos pela legislação no preenchimento do documento (obrigação acessória). Em momento algum o autuante acusou a apelante de não manter escrita fiscal e contábil em perfeita e devida ordem, pelo que é de se admitir a existência de todas notas fiscais de saída e consequente lançamento nos registros de entrada e saída, nos livros próprios, além de existirem todas as notas fiscais de venda.

Enfim, não há qualquer termo que denuncie o fato de a escrita da recorrente inexistir, ser imprestável ou não ter sido entregue à fiscalização (embaraço).

Por tudo isto, passou-se a discutir o método utilizado pelo autuante para dimensionar a base de cálculo do IPI. O RIPI/82, textualmente, prevê a hipótese de arbitramento do valor tributável do imposto :

"Art. 69 - Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no artigo 64, inciso II.

§ 1º - Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º - Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no parágrafo único do artigo 64. " (dei o destaque e grifo)

Deve-se ter em conta que a matriz legal do dispositivo transrito é o artigo 17 da Lei n. 4.502/64 e, esta veio dar cumprimento à uma Lei Complementar, que é o Código Tributário Nacional, em seu artigo 148, como já apontado pela doutrina supra transcrita.

Por seu turno, a jurisprudência atual e dominante neste Conselho de Contribuintes é no sentido de que se o sujeito passivo não mantém sua escrita em condição regular, se for considerada como imprestável para levantamento do tributo ou, ainda, se não entregá-la à fiscalização --- o que se considera embaraço --- deve a autoridade fiscal se servir do arbitramento, conforme as regras previstas em lei, para assegurar os direitos da Fazenda Impositiva.

As ementas abaixo transcritas, resumem as razões consubstanciadas em seus **arestos:**



Processo : 10073.000215/95-38
 Acórdão : 202-08.577

" IPI - ARBITRAMENTO - A não apresentação do documentário fiscal solicitado pelo Fisco enseja o arbitramento do valor tributável, nos termos do artigo 69 do RIPI/82 " (Cons. Antônio Carlos B. Ribeiro - Ac. 202-06912, de 07.07.94)

" IPI - Arbitramento feito com base no artigo 148 do CTN e artigo 69, parágrafo 2º, do RIPI/82, e justificado pela ausência de dados essenciais na documentação fiscal (IN nº 3/71-SRF) " (Cons. Sebastião B. Taquary - Ac. 203-00.555, de 17.06.93)

Nesta linha, inadmissível o arbitramento do valor tributável, quando a fiscalização tinha à sua disposição todos os elementos necessários para apurar a base real das operações de vendas, que serviria para levantar o crédito tributário.

O mesmo entendimento é jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, como dão conta, entre vários, os arestos:

" ESCRITURAÇÃO INCOMPLETA - A escrituração contábil é o meio material correto de conferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica. Se esta, quando se inicia a fiscalização, não a mantém na forma da legislação de regência, seja porque não escriturou as operações mercantis efetuadas no ano-base, seja porque a fez insuficientemente e, mesmo após haver-lhe sido concedido prazo para atualizá-la, não consegue pô-la em ordem, cabível se torna o arbitramento do lucro feito com base na receita bruta. " (Ac. 101-73.982/83)

" FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DE LANÇAMENTOS - Justificam-se a desclassificação da escrita e o consequente arbitramento do lucro tributável ante a falta de apresentação de documentos comprobatórios de lançamentos contábeis, ou quando não atendidos os aspectos formais exigidos por normas complementares do lançamento " (Ac. 101-73.382/83)

" ESCRITURAÇÃO IRREGULAR E INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO - A escrituração em desacordo com a legislação comercial, como lançamentos não individualizados, sem identificação de compradores e vendedores e inexistência de ordem cronológica, e a falta de documentação acarreta a sua desclassificação e arbitramento do lucro (Ac. 105-01.767/86)

Para o caso sob discussão, sinto que a fiscalização laborou com simplismo --- com critério comprovadamente comodista --- na medida em que aplicou regra de três simples para



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10073.000215/95-38

Acórdão : 202-08.577

levantar o valor tributável do imposto, ao invés, do que seria o correto e determina a lei, **apurar o valor real das operações**; uma vez que dispunha de todos os elementos necessários para tal. O correto e, acima de tudo, elementar, seria somar as vendas dos produtos da posição 7308 destacados nas notas fiscais, uma a uma, no lugar de utilizar método que nem sequer guarda qualquer princípio de estatística aplicada à espécie.

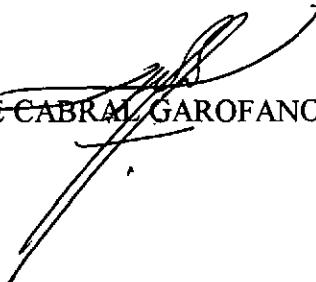
Embora fosse mais trabalhoso para o autuante, para constituir o crédito tributário, a autoridade fiscal tinha por dever apurar o real valor tributável para exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, porquanto tinha à sua disposição, diga-se mais uma vez, todos os elementos necessários para tal.

Existindo, não sendo imprestável e estando disponível toda documentação, trazer aos autos os demonstrativos de apuração do crédito tributário --- com base em valores reais --- é ônus processual do Fisco.

O arbitramento, repiso, só deve ser adotado quando a autoridade lançadora não encontra elementos suficientes para constituir o crédito tributário, através de dados reais.

Por todos os fundamentos expostos e por cada um deles, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1996



JOSE CABRAL GAROFANO