



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº: : 10380.000006/00-31
Recurso nº : 124.770
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex.: 1995
Recorrente : NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida : DRJ - FORTALEZA/CE
Sessão de : 08 de novembro de 2001
Acórdão nº : 108-06.766

Recurso Especial nº 108-124770
Processo nº 10380.000006/00-31
Tipo: RECURSO DO PROCURADOR

P.A.F/ NULIDADE DO LANÇAMENTO – Os casos de nulidade do lançamento estão elencados no art.59 do Decreto nº70.235/72.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – ARBITRAMENTO DA PRODUÇÃO
– A apuração de omissão de receitas apurada através do confronto dos lacres com venda de botijões é insuficiente para autorizar a presunção de vendas não escrituradas, por deixar dúvidas quanto a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, não podendo prosperar por força do disposto no art.112 do CTN.

IRPJ – QUEBRAS OU PERDAS NO PROCESSO INDUSTRIAL-
Incabível a glosa das quebras ou perdas no envazamento de gás liquefeito de petróleo (GLP), calculadas com base na observação do processo produtivo, por meio de mapas de controle de estoque, quando o Fisco não consegue contrapor com segurança percentual diferente, usando como elemento de prova apenas a informação sobre perdas em empresas congêneres, concluindo por não admitir que qualquer valor fosse lançado para custo a este título. O percentual de 0,51% fixado pelo antigo Conselho Nacional de Petróleo – CNP, por se referir à média de diversos seguimentos da indústria de gás, influenciada por valores extremos e fixada em época distante da apuração da infração, no ano de 1969, em empresas com parque industrial de perfil tecnológico distinto, não pode ser aceito para a contestação do índice adotado pela autuada.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS – SUCATAS –
Não logrando a contribuinte justificar a diferença apurada pelo confronto entre o quantitativo de vasilhames de gás informados como vendidos como sucata, com as efetivas saídas constantes das notas fiscais, procede a presunção de omissão de receitas fundada em venda de botijões novos tratados indevidamente como sucata.

IRPJ - LUCRO DA EXPLORAÇÃO – A concessão do benefício fiscal para envasamento de gás liquefeito alcança tanto os produtos comercializados nos postos de distribuição, quanto os efetuados através de entrega domiciliar, no tipo de venda “Entrega Sistemática”.

D

[Assinatura]

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

DECORRÊNCIA - COFINS, CSL E PIS - A receita omitida constitui base de cálculo das contribuições. Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se a esses lançamentos o decidido quanto ao IRPJ.

IRRF - Deve ser excluído o acréscimo penal do lançamento estabelecido pelo art.44 da Lei nº 8.541/92, permanecendo a tributação pela alíquota de 15% vigente no ano de 1995 para a regular distribuição de lucros (Lei nº 9.064/95, art. 2º).

Preliminares rejeitadas.
Recurso parcialmente provido.

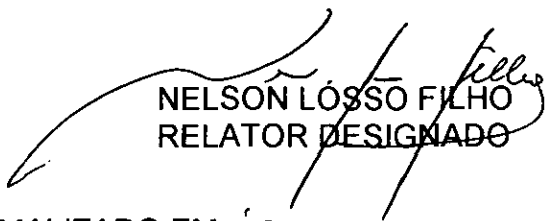
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar da incidência do IRPJ as parcelas referentes aos itens " auditoria de produção", "quebras ou perdas de GLP" e "isenção e redução na área da SUDENE", bem como excluir a importância de R\$ 29.517,57 no item "venda de vasilhames", vencidos os Conselheiros Marcia Maria Loria Meira (Relatora), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Manoel Antônio Gadelha Dias que mantinham parcialmente a exigência referente ao item "quebras ou perdas de GLP", admitindo a quebra de apenas 0,51% ; 2) ajustar as exigências da CSL e do IR-FONTE quanto ao decidido em relação ao IR; 3) reduzir a alíquota do IR-FONTE para 15%; 4) cancelar as exigências da COFINS e da contribuição para o PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Lósso Filho.



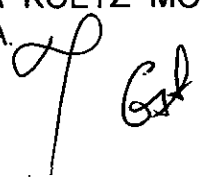
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766


NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Recurso nº : 124.770
Recorrente : NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foram lavrados os autos de infração de fls. 04/27, para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos, em virtude das irregularidades apontadas pela fiscalização quando do exame das operações praticadas pela empresa no ano-calendário de 1995, relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 05/07), bem assim no Termo de Verificação (fls. 28/46), sintetizadas a seguir:

1- Omissão de Receitas - Saídas de Mercadorias não Contabilizadas

Omissão de Receitas apurada mediante critério de Auditoria de Produção que consistiu na comparação quantitativa das saídas contabilizadas de vasilhames de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, tipos P13 e P45, com o número de LACRES PLÁSTICOS de uso obrigatório em vasilhames, consumidos no ano de 1995. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização apontam Omissão de Receitas na Movimentação de Lacres de R\$14.654.342,82, para os vasilhames tipo P 13 e de R\$7.099.652,60, para os vasilhames tipo P45.

A ação fiscal foi instaurada em virtude de denúncia de terceiros que trouxe ao conhecimento do Fisco a ocorrência de procedimentos praticados pela contribuinte e que teriam a característica de ilícitos de natureza fiscais.

Foram dados como infringidos os arts.195, inciso II, 197 e seu parágrafo único, 225, 226, 227 e 230, todos do Regulamento do Imposto de Renda,

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 - RIR/94; art. 43, parágrafos 2º e 4º, da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95.

No Termo de Verificação Fiscal – T.V.F de fls. 28/46 estão registrados os procedimentos adotados pelos autores do feito, a descrição detalhada do critério utilizado e os cálculos necessários à apuração final das diferenças na movimentação de lacres plásticos para vasilhames tipo P13 e P45. Os autuantes demonstram, ainda, os indícios que conduzem à conclusão de que a autuada utiliza procedimentos que levaram à presunção de "Omissão de Receitas".

2- Custo dos Bens ou Serviços Vendidos - Quebra ou Perda

Conforme descrição dos fatos de fls.05/06, trata-se de glosa dos valores debitados como custo a título de perda de GLP, em 31/12/1995, no valor de R\$2.086.811,85, cujo método de apuração e quantificação não restou objetivamente comprovado.

Foram dados como infringidos os arts.195, inciso1, 197 e parágrafo único, 233 e 234, todos do RIR/94.

3 - Omissão de Receitas Não Operacionais - Venda de Sucatas

Trata-se de omissão de receitas não operacionais, no valor de R\$1.848.994,79, caracterizada pela falta de contabilização de vendas de 88.511 botijões P13, apurada pelo critério de diferenciação entre os quantitativos de vasilhames ditos sucateados pela empresa, no ano de 1995, e as efetivas saídas de sucata de vasilhames P13 nesse mesmo ano, de acordo com as Notas Fiscais de Saída de Sucatas emitidas pela contribuinte e fornecidas ao fisco.

ma of Gil

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Foram dados como infringidos os arts.195, incisos I e II, 197 e parágrafo único, 230 e 369, todos do RIR/94.

4- Isenção/Redução na Área da SUDENE — Classificação Indevida de Receitas

Durante a ação fiscal, foi constatada a classificação indevida de receitas, que acarretou superestimação de benefício fiscal de isenção e redução do Imposto de Renda, por conta da inclusão na receita isenta, de sobrepreço (característica de frete) correspondente ao serviço prestado para entrega dos vasilhames de GLP diretamente no domicílio do consumidor, no tipo de venda "Entrega Sistemática", com a conseqüente recomposição do lucro da exploração e a apuração do Imposto de Renda devido em face do expurgo na natureza da receita.

Após a recomposição do Lucro da Exploração os autuantes concluíram que houve excesso na Isenção, no valor de R\$ 23.249,43 e, também, na Redução, no montante de R\$ 39.654,37.

Foram dados como infringidos os arts.555, 560, § 2º, 562 e 563 do RIR/94, art. 1º da Lei nº8.874/94.

Em decorrência, foram lavrados os autos de infração reflexos, relativos à Contribuição Social Sobre o Lucro - CSL (fls. 10/14), Imposto de Renda Retido na Fonte Sobre o Lucro Líquido - ILL (fls. 15/19), Contribuição para o Programa de Integração Social- PIS (fls. 20/23), e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fls. 24/27).

Tempestivamente, a autuada impugnou o lançamento, em cujo arrazoadado de fls.1.789/1.851 alegou, em breve síntese:   

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

1. Omissão de Receitas- Saídas não Contabilizadas

1.1- compete a autoridade administrativa provar e não apenas presumir a ocorrência do fato gerador do tributo, sendo que as únicas hipóteses legais de inversão do ônus da prova estão dispostas nos arts. 228, 229 e 432, todos do RIR/94. Transcreve diversas ementas de acórdãos deste E. Primeiro Conselho;

1.2- solicitou à empresa BBL – BUREAU BRASILEIRO S/C LTDA que elaborasse Laudo para que fosse estimada a perda que a impugnante teria em decorrência de envase do P13, considerados os seguintes fatores: a) massa do botijão; b) equipamento de envase; c) operador do sistema; e d) densidade do produto;

1.3- o Laudo da BBL, fls.1866/1869, estima como margem de erro aceitável aquela indicada pelo fabricante do equipamento, ou seja, de 2 a 3,5%;

1.4- junta aos autos uma carta do fabricante do equipamento por ela utilizado no envasamento de P13, em 1995, que reconhece, expressamente, que referido equipamento, por não possuir uma tecnologia mais avançada, seria efetivamente gerador de perda de GLP (fls.1.871/1.882);

1.5- pelo demonstrativo-resumo que a impugnante junta aos autos, a perda total decorrente da produção de GLP no ano de 1995, comercializado através de P13 e dos demais tipos de vasilhames, foi de 21.723.680 Kg, correspondente apenas a 2,1% de toda a produção envasada de GLP nesse ano, conforme mapa de fls. 1.802;

1.6- a sobra de 6.877.532 Kg, decorrente da aplicação de demonstrativo do INMETRO, já teria sido considerada pela impugnante quando da determinação da perda de 21.723.680 Kg, não sendo crível admitir que essa eventual "sobra" pudesse importar em qualquer omissão de receita na impugnante;

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

1.7- se resíduo houvesse, qualquer "sobra" decorrente (se aferida a partir do percentual de "sobras" do INMETRO) não poderia ser considerada disponibilizada para comercialização, porquanto já estaria refletida na perda líquida apurada pela impugnante no processo de produção de GLP,

1.8- a média diária de vendas das filiais da impugnante, bem como sua capacidade máxima de envase, não comportaria qualquer utilização do saldo de 2.698.774 lacres P13, que juntamente com o saldo de 3 92.246 lacres P45, serviu também de parâmetro de quantificação da base tributável do presente item do auto;

1.9- a "sobra" aferida a partir da aplicação do demonstrativo do INMETRO somente seria suficiente para encher 529.041 vasilhames P 13, e não o total de vasilhames que a fiscalização reputou enchidos a partir de um critério de utilização presumida de um estoque de 3.091.020 lacres (2.698.774 lacres P13 + 392.246 lacres P45), fato que implicaria uma redução da base tributável do presente item do auto de R\$ 21.753.995,42 para R\$ 2.872.692,21;

1.10- requer a realização de perícia contábil e técnica.

2. Custo dos Bens ou Serviços Vendidos- Quebra ou Perda

2.1- as perdas líquidas da impugnante são apuradas diariamente e, ao final de cada mês, encaminhadas à contabilidade, pelos respectivos técnicos de cada uma de suas filiais;

2.2- não são apuradas perdas por transferências ou a granel;

2.3- as causas mais freqüentes de perda de GLP no processo de envase de botijões são as seguintes:

a) escapamento de GLP na medição do estoque do tanque armazenador;

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

b) a mais significativa, é a do "sopro", ou seja, escapamento de gás que ocorre quando o bico injetor é conectado e desconectado ao botijão;

c) enchimento excessivo de vasilhames provocado pela alta velocidade que caracteriza o envase, uma vez que, mesmo programada para que os botijões recebam 13 ou 45 Kg de GLP, a obstaculização do enchimento do vasilhame é comprometida pela alta velocidade em causa, fazendo com que saia uma quantidade de gás maior que a programada. Transcreve trecho da carta do fabricante do equipamento por ela utilizado, onde recomenda a substituição do mesmo, em razão de provocar o "enchimento excessivo", por outro equipamento de tecnologia de última geração, o que conduz a uma economia de 2% a 3,5%;

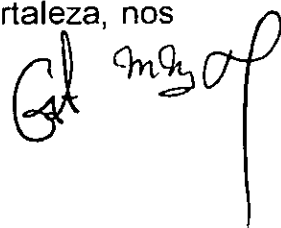
d) os fatores constantes do Laudo da BBL, quais sejam, massa do botijão (tara), equipamento de envase (pesagem), operador do sistema e densidade do produto, os quais seriam potenciais geradores de perda variável entre 2% a 3,5%;

e) troca de vasilhames que, após comercializados, apresentam vazamento;

2.4- junta carta do antigo Conselho Nacional de Petróleo (CNP), atual Agência Nacional do Petróleo (ANP), datada de 05/09/1969, que informa a média de perda de 0,51%;

2.5- o percentual global de 2,1%, apurado pela fiscalização é considerado admissível no laudo da BBL e na carta do próprio fabricante do equipamento utilizado pela impugnante em 1995;

2.6- a fiscalização não poderia questionar a razoabilidade das perdas da impugnante a partir de um caso esporádico ocorrido na sua filial em Fortaleza, nos



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

meses de janeiro e fevereiro de 1995, uma vez que a perda total anual da contribuinte, nas suas mais de 50 filiais, correspondente a 2,1 %;

3. Omissão de Receitas Não Operacionais- Venda de Sucatas

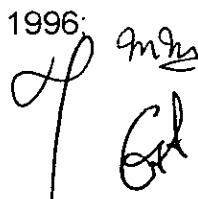
3.1- esclarece que não baixou de seu ativo permanente, em 1995, 145.459 vasilhames para sucata, mas tão-somente 98.454, reconhecendo que a resposta prestada ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 foi equivocada;

3.2- consideradas as notas fiscais de sucatas emitidas pela contribuinte em 1995 (não incluídas as emitidas para dar saída a colares e base de vasilhames), o peso total da sucata contabilizada foi de 933.684 Kg, que corresponde a um sucateamento de 74.805 vasilhames, conforme demonstrativo constante na impugnação;

3.3- afirma que, em 1995, sucateou não apenas 74.805 vasilhames, mas o total de 98.454 vasilhames. Contudo, a sucata correspondente à diferença de 23.649 vasilhames só veio a ser comercializada em 1996, o que pode ser comprovado pelo demonstrativo anexado, o qual deve ser considerado conjuntamente com as notas ora juntadas;

3.4- com fulcro no PN CST nº 146/75, tais notas fiscais emitidas em 1996 foram desconsideradas pela fiscalização para fins de comprovação da venda da sucata, correspondente à diferença de 23.649 vasilhames;

3.5- aplicado à impugnante o entendimento do Parecer acima citado, teria ela apenas antecipado o reconhecimento da despesa correspondente à baixa do saldo de 23.649 vasilhames, já que a venda da sucata apenas ocorreu em 1996;

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page. The signature appears to be 'J. M. S.' and the initials are 'G. S.'.

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

3.6- mesmo tendo reconhecido, em 1995, antecipadamente, a despesa correspondente à baixa de 23.649 vasilhames, há de se considerar que, em 1996, pagou mais IR em decorrência de não ter reduzido a referida despesa da receita resultante da venda da sucata produzida a partir dos 23.649 vasilhames;

3.7- esclarece que, em razão do equívoco na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, os laudos periciais de sucateamento, então por ela fornecidos à fiscalização, não ampararam a quantidade de sucata correspondente a 145.459 vasilhames, mas apenas 98.454;

3.8- assim, ainda que a fiscalização tenha desconsiderado as notas fiscais de vendas emitidas pela impugnante em 1996 (sucata produzida a partir do saldo de 23.649 vasilhames), não poderia presumir que a baixa do referido saldo de 23.649, em 1995, se deu em razão de vasilhames novos, já que a empresa possui laudos periciais que atestam que, em 1995, foram sucateados 98.454 vasilhames;

3.9- requer a realização de diligência.

4. Isenção/Redução na Área da SUDENE - Classificação Indevida de Receitas

4.1- a fiscalização procedeu à recomposição do lucro da exploração da contribuinte, porque entendeu que o "sobrepço" por ela cobrado dos consumidores nas "entregas domiciliares" se traduziria em receita não alcançada pelos benefícios fiscais de redução(50%) e isenção do imposto de renda;

4.2- essa presunção é absurda, porque a impugnante não presta serviços de entrega, mas tão somente comercializa o GLP em postos de vendas próprios ou diretamente no domicílio do consumidor. Portanto, a impugnante realiza uma única atividade: a comercialização de GLP por ela envasado;

mgm *of* *Gal*

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

4.3- a atividade industrial incentivada realizada pela impugnante é o "envasamento de gás liquefeito"; contudo, a receita proveniente dessa atividade somente se materializa quando ocorre a comercialização do gás, seja através de postos de vendas (próprios ou de terceiros), seja na entrega domiciliar;

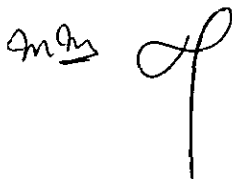
4.4- assim, o preço de venda na modalidade "entrega domiciliar" contém parcela de custos inerente à carga, descarga, combustível, manutenção e depreciação de veículo, salário e encargo de motorista e ajudantes, etc. Já nas demais modalidades, o consumidor adquire o GLP em estabelecimentos comerciais, pelo que não se justifica majorar o preço para nele se inserir os custos de "entrega", tendo em vista que ela não ocorre;

4.5- em suma, não se pode tratar a receita de frete isoladamente, quando ela decorre da atividade industrial que é beneficiada por isenção do imposto de renda, cabendo-lhe, pois, o mesmo benefício que é concedido a esta;

5- Auto Reflexo - Imposto de Renda na Fonte – IRRF

5.1- o art. 43 do CTN determina que o imposto de renda incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sendo seu fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Assim, não cabe ao legislador ordinário disciplinar que, na ocorrência deste ou daquele evento, é devido o imposto, tampouco cabe à fiscalização cobrar imposto baseado na presunção de ocorrência de fato gerador;

5.2- o caráter punitivo do art. 44 da Lei nº 8.541/91, além de ilegal (já que infringe o art. 3º do CTN, que tem força de lei complementar), autoriza a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN;



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

6- Autos Reflexos - PIS e COFINS

6.1- impetrou Mandado de Segurança (nº 95.0005115-0), contra ato do Delegado da DRF em Fortaleza, distribuído à 5ª Vara da Justiça Federal do Ceará, para que a autoridade coatora se abstinhasse de exigir-lhe as contribuições para o PIS e a COFINS relativas a atividade de comercialização e distribuição de GLP, com base na imunidade a ela assegurada pelo art. 155, §3º, da Constituição Federal, e, ainda, para que se abstinhasse de promover autuações fiscais ou a prática de qualquer ato tendente à cobrança das referidas exações até o trânsito em julgado do aludido Mandado de Segurança;

6.2- a Liminar requerida foi deferida, suspendendo a exigibilidade do respectivo crédito tributário, nos termos do art. 151, IV, do CTN;

6.3- em 11.07.1995, foi publicada a sentença confirmando a liminar e concedendo a segurança. A remessa ex-officio, por sua vez, teve seu provimento negado, em 07.12.1995, pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região;

6.4- não obstante, a fiscalização lavrou os autos de infração para exigir-lhe o PIS e a COFINS incidentes sobre a receita supostamente por ela omitida, decorrente da comercialização de "sobra" de GLP;

6.5- portanto, deve ser analisada a nulidade da lavratura dos autos em causa a despeito da impugnante ter ingressado em juízo para discutir o mérito da exigência do PIS e da COFINS, consoante ressalva contida na letra "b" do Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 3, de 14.02.1996, na qual o contribuinte se enquadra;

7. Auto Reflexo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSL

mdy
GL *of*

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

7.1- em 28.04.1989, impetrou Mandado de Segurança Preventivo (MS nº 89.0092546-6), distribuído para a 4ª Vara da Justiça Federal do Ceará, para que não fosse compelida a pagar a C SL tal como instituída pela Lei nº 7.689/88;

7.2- a sentença e o acórdão proferidos nos autos do referido MS nº 89.0092546-6 reconheceram que o pedido do impugnante referia-se à exigência da CSSL a partir do período-base de 1988, sem limitação temporal;

7.3- a União Federal interpôs recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, que negou-lhe seguimento e, em 14.11.1992, transitou em julgado o acórdão proferido pelo TRF – 5ª Região, tornando definitiva a concessão da segurança;

7.4- a exigência da CSL, consubstanciada no auto de infração em tela, fundou-se única e exclusivamente, na Nota/Parecer/PFN/CE nº 02/99, emitida em resposta a consulta formulada pelos fiscais autuantes em 13.09.1999;

7.5- é equivocado o entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional traduzido na Nota/Parecer/PFN/CE nº 02/99, que fundamenta o auto de infração, de que a coisa julgada formada nos autos do MS 89.0092546-6 produziria efeitos apenas em relação ao período-base encerrado em 31.12.1988;

Sobreveio a decisão de primeiro grau, acostada às fls. 2.414/2.470, pela qual a autoridade monocrática manteve integralmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão sintetizados na ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: Auditoria de Produção - Elementos subsidiários

É lícito o lançamento realizado com base em elementos conhecidos para o cálculo da efetiva produção do sujeito passivo, incluindo-se o levantamento efetuado do insumo de uso obrigatório para a saída do

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

produto, mormente quanto já detectados outros indícios de omissão de receitas.

Quebra ou Perda na Produção

Somente as perdas reais ou efetivas podem ser consideradas, cabendo ao sujeito passivo, no caso de perdas no processo produtivo, comprovar sua ocorrência e extensão, sendo livre a forma da prova. A razoabilidade da quebra ou perda não dispensa a prova.

Omissão de Receita Não Operacional

O valor residual dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, implica redução do ativo imobilizado somente por ocasião da efetiva saída do patrimônio.

O produto da venda de bens do ativo imobilizado baixados indevidamente como sucata será computado como receita não operacional.

Isenção/Redução- Receitas Incentivadas

Somente integrará o lucro da exploração, as receitas decorrentes do atividade incentivada do sujeito passivo, devendo ser excluídas as demais receitas não alcançadas por esse benefício.

Pedido de Perícia/Diligência.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1995

Ementa: Autuação Reflexa.

O decidido quanto ao principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se à autuação reflexa, referente ao Imposto de Renda na Fonte – IRRF, à contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS em virtude da íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins
Ano-calendário: 1995

Ementa: Falta de recolhimento.

A constatação da falta de recolhimento da contribuição enseja o Lançamento de ofício para a formalização de sua oportuna exigência.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1995

Ementa: Falta de recolhimento.

A constatação da falta de recolhimento da contribuição enseja o Lançamento de ofício para a formalização de sua oportuna exigência.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1995

Ementa: Renúncia às instâncias administrativas

A opção pela via judicial importa renúncia às instâncias administrativas, não cabendo conhecer das razões da impugnação quanto à matéria sob o crivo do Poder Judiciário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995

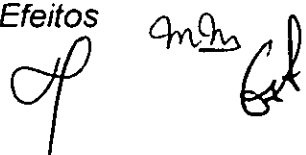
Ementa: Crédito Tributário - Suspensão de Exigibilidade.

Compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo essa atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, devendo, porém, quando por força de medida judicial nesse sentido, abster-se da sua exigência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL

Ano-calendário: 1995

Ementa: Mandado de Segurança – Extensão dos Efeitos

Handwritten signatures and initials in black ink, including a large stylized 'J' and the initials 'mhm' and 'GK'.

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Sentença proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, da cobrança de certo tributo, visto que a concessão do "writ" diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Irresignada com a decisão singular, interpôs recurso a este Colegiado, fls.2.481/2.573, anexando os documentos de fls.2.574/2.661, com os mesmos argumentos apresentados na impugnação inicial, alegando, ainda, em síntese:

1- Omissão de Receitas - Saídas de Mercadorias não Contabilizadas

1.1- a r. Decisão recorrida reconhece que a hipótese tratada neste item, não se encontra entre aquelas em que há inversão do ônus da prova do fisco para o contribuinte;

1.2- o princípio da legalidade previsto no art.150, I, da Constituição Federal – CF e art.97 do CTN impõe à lei a definição de todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária;

1.3- houve infração aos artigos 112 e 142 do CTN, uma vez que o lançamento tributário só é válido se demonstrada, com absoluta certeza, a ocorrência do fato gerador, pois a exação baseada na mera possibilidade dessa ocorrência ofende aos princípios da legalidade e tipicidade da tributação;

1.4- cita alguns julgados do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR e diversos Acórdãos deste E. 1º Conselho no sentido de que as presunções "hominis" ou "facti", não se prestam para alicerçar a incidência do IRPJ;

1.5- Em suma, a r. decisão recorrida deve ser reformada, pois:

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

a) a existência de resíduos de GLP nos vasilhames retornados ao estabelecimento da recorrente não pode ser comprovada por amostragem baseada na perícia do INMETRO e, ainda, que tivesse sido comprovada, tal fato não permitiria concluir pela existência de "sobras" de GLP disponíveis para comercialização;

b) a perda líquida de GLP apurada pela RECORRENTE não pode ser desconsiderada pois, sendo livre a prova da sua ocorrência, os mapas mensais de controle interno de GLP atendem a esse propósito;

c) mesmo que se admitisse a existência de "sobras", e estas pudessem ser consideradas isoladamente, sua quantificação não poderia ser feita a partir do consumo de lacres, por ser tal procedimento incompatível com o percentual de "sobra" apurado a partir dos laudos do INMETRO e vedado pela jurisprudência administrativa;

d) o percentual de 0,67% deve ser aceito para quantificar as eventuais "sobras" posto que apurado a partir dos próprios laudos do INMETRO;

e) não foi comprovado o fato de que os cheques emitidos por Dionísio Dirceu Baja teriam sido emitidos em razão de venda de GLP não registrada, já que o "documento" apresentado pelo ex-funcionário da defendente não merece credibilidade e a declaração juntada aos autos pela recorrente é meio hábil para comprovar que os mesmos foram simplesmente trocados por dinheiro do seu caixa.

2- Custo dos Bens ou Serviços Vendidos - Quebra ou Perda

2.1- com relação a este item de autuação verifica-se na r. Decisão recorrida o total descaso com os fatos e argumentos aduzidos pela recorrente, evidenciando um propósito de favorecimento do fisco a qualquer custo, em detrimento da verdade material;   

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

2.2- como demonstrado pelo laudo e carta juntados pela recorrente, os quais não foram contestados pela r. decisão recorrida, o percentual de perda de GLP na operação de envase situa-se entre 2 e 3,5%, faixa em que se enquadra a perda de 2,1% apurada pela recorrente;

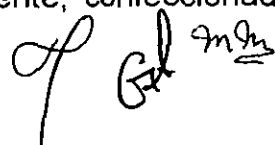
3- Omissão de Receitas Não Operacionais- Venda de Sucatas

3.1- em sua impugnação, informou a quantidade efetivamente baixada como sucata em 1995, através dos seguintes documentos anexados: a) cópia do Razão Patrimonial; b) ficha de Sistema de Controle Patrimonial - Baixa de Itens; c) laudos que comprovam a baixa contabilizada; e d) planilha-resumo das baixas de vasilhames por sucateamento em 1995;

3.2- de acordo com as informações contidas no Razão Patrimonial, que a r. decisão recorrida se refere como "Relação dos Itens Baixados", as baixas de vasilhames P13 promovidas pela filial de SUAPE em maio e outubro de 1995, corresponderam a R\$694,56 e R\$473,20, respectivamente. Tais valores corresponderam a baixa de 8.582 e 10 vasilhames P13, conforme indicado nas fichas de Sistema Controle Patrimonial - Baixa de Itens, já que os 55.965 e 20 vasilhames indicados no Razão Patrimonial referem-se à quantidade de vasilhames que compunha o lote de vasilhames na data da sua aquisição;

3.3- referidas fichas demonstram que os valores de R\$694,56 e R\$473,20, relativos às baixas contabilizadas no Razão Patrimonial, correspondem às baixas de 8.682 e 10 vasilhames, respectivamente;

3.4- a r. decisão recorrida alega que tais fichas não seriam documentos hábeis à comprovação das quantidades efetivamente baixadas, já que dissociadas de qualquer formalismo e sem aposição de assinatura; contudo, tais fichas são documentos que deram suporte à contabilidade da recorrente, confeccionadas



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

com o seu timbre, e com indicação dos itens e números de controle indicados no Razão;

3.5- nesse caso, caberia à Delegada de Julgamento, determinar o cumprimento da diligência requerida pela recorrente em sua impugnação;

3.6- para dirimir quaisquer controvérsias acerca da quantidade de vasilhames efetivamente sucateados em 1995, anexa aos autos os seguintes documentos que, a título exemplificativo, comprovam que a filial SUAPE baixou, em maio de 1995, apenas 8.682 vasilhames P13 (letra a) do item 6.3., acima: a) extrato do item no sistema de patrimônio, que demonstra a quantidade original e o seu valor original corrigido (VO-C) correspondente (DOC 4); b) extrato do sistema de patrimônio onde demonstra a última movimentação dos itens, antes da baixa (DOC 5); c) extrato do sistema de patrimônio, que demonstra a última movimentação dos itens, após da baixa (DOC. 6); d) extrato do item no sistema de patrimônio, que demonstra a quantidade original diminuída a quantidade baixada como, também, o correspondente ao seu valor original corrigido (VO-C) (DOC 7); e) relação de itens baixados no período de 01.05.1995 a 31.05.1995 (DOC 8); e f) cópia autenticada dos seus Livros Diário e Razão (DOCS. 9 e 10);

3.7- nos Livros Razão e Diário são informados os valores totais das movimentações de vasilhames em determinado mês, promovidas por todas as filiais da empresa, incluindo, além das baixas por sucateamento, as decorrentes de venda, etc. Assim, o valor relativo à movimentação total de vasilhames ocorridas no mês de maio, indicado tanto no Razão como no Diário, corresponde ao valor da baixa de vasilhames P13 por sucateamento, promovida pela filial SUAPE (R\$ 694,57), acrescido dos valores correspondentes às baixas e vendas de vasilhames promovidas por todas as outras filiais nesse mês;







Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

3.8- informa, ainda, que os documentos, correspondentes aos que ora são juntados, que comprovam as baixas efetuadas pela filiais SUAPE em outubro de 1995, bem como as baixas efetuadas pela filial DUQUE DE CAXIAS, em outubro e dezembro de 1995, estão à disposição da fiscalização para uma eventual conferência que se entenda necessária, e só não estão sendo juntados nessa oportunidade em razão da sua localização demandar tempo superior ao prazo do presente recurso;

3.9- a autoridade singular apontou equívocos na elaboração da planilha reproduzida pela recorrente no item 4.7 de sua impugnação; retificando- a, com exclusão das notas fiscais canceladas ou que não se relacionam com a venda de sucata de vasilhames P13, e com a indicação das unidades de vasilhames expressos nas notas, tem-se que as notas fiscais emitidas pela recorrente em 1995 comprovam a venda de 58.361 vasilhames, que demonstra às fls.2.541/2.545;

3.10- as notas emitidas em 1996 foram desconsideradas pela r. decisão recorrida para fins de comprovação da venda da sucata correspondente à diferença de vasilhames baixados em 1995 e não vendidos naquele ano;

3.11- o reconhecimento antecipado da despesa correspondente à baixa dos 40.093 vasilhames P13, apenas, ocasionou uma postergação no pagamento do IR devido em 1995;

3.12- por fim, deve ser lembrado que os laudos periciais entregues pela recorrente à fiscalização comprovam o sucateamento dos 98.456 vasilhames P13 por ela baixados em 1995, de modo que, ainda que não se admitam as notas emitidas em 1996 para fins de comprovação da venda do saldo de 40.093 vasilhames, não seria válida a presunção de que a baixa do referido saldo de 40.093, em 1995, se deu em razão de venda de vasilhames novos.   

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

4- Isenção/Redução na Área da SUDENE - Classificação Indevida de Receitas

4.1- repisa os argumentos apresentados na impugnação;

4.2- transcreve trecho do Acórdão nº 103-06.892/85, do Conselheiro Carlos Augusto de Vilhena, invocado pela autoridade monocrática, afirmando que a interpretação dada pela autoridade "a quo" é equivocada, já que o mesmo corrobora com as considerações feitas pela recorrente nos item 8.14 a 8.18.

5- Decorrência

5.1- Repisa os argumentos apresentados na impugnação quanto ao IRRF, citando jurisprudência do extinto TFR, bem como quanto ao PIS e a COFINS;

5.2- quanto à CSL alega que no MS nº 89.0092546-6, a recorrente pediu a concessão da ordem para que não fosse compelida a pagar a CSL tal como instituída pela Lei nº7.689/88;

5.3- a sentença e a decisão proferidos nos autos do referido MS reconheceram que o pedido referia-se à exigência da CSL a partir do período-base de 1988, sem limitação temporal;

5.4- 14.11.92, a decisão transitou em julgado concedendo integralmente a segurança, eximindo expressamente a recorrente do pagamento da CSL tal como instituída pela Lei nº7.689/88;

5.5- nos termos da jurisprudência do STF e do C.C aplicável à hipótese, essa decisão produz efeitos até que seja sanado o vício de forma por ela reconhecido;   

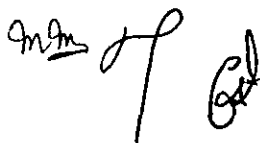
Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

5.6- inexistente lei complementar instituindo as normas gerais necessárias à cobrança da CSL.

Em virtude de Despacho de Concessão de Efeito Recursal Ativo em Agravo de Instrumento impetrado pela recorrente (fls.2.666/2.669), em substituição ao depósito recursal, os autos foram enviados a este E. Conselho, conforme dispõe o art.32 da Medida Provisória nº1.621/97 e reedições.

No Memorial apresentado por ocasião da sustentação oral alegou , ainda, nulidade do lançamento, pela não observância do art. 1º da Lei nº 8.541/92, uma vez que a lei vigente determinava fosse levada a efeito a apuração mensal do IRPJ.

Este o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized cursive letters, likely representing the name of the reporting officer.

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

VOTO VENCIDO

Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, não cabe a preliminar de nulidade do lançamento ao argumento que, nos termos do art. 1º da Lei nº 8.541/92, a base do cálculo do imposto deveria ser demonstrada mês a mês.

Do exame da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1995 de fls.1.755/1.773, verifica-se que a recorrente optou pela tributação com base no lucro real anual, recolhendo, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa, com base na receita bruta, para ao final do exercício efetuar o ajuste, definitivo, com base nos resultados contábeis apurados no ano, procedendo o recolhimento de eventuais diferenças. Portanto, o lançamento da forma como foi feito, anual, está correto. Este argumento só seria válido, caso a contribuinte tivesse optado pela apuração mensal, cuja tributação é definitiva.

Também, o pedido de perícia ou diligência é dispensável, haja vista que os elementos constantes dos autos são necessários e suficientes para formar a convicção do julgador.

Superadas as preliminares, passo ao exame das matérias em litígio, na mesma ordem em que mencionadas no relatório.

mm

of

Gal

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

1- Omissão de Receitas - Saídas de Mercadorias não Contabilizadas

Trata-se de omissão de receitas apurada mediante o confronto do total de lacres plásticos que, efetivamente, ingressaram na fiscalizada durante o ano-calendário de 1995, com as saídas contabilizadas de botijões de GLP, no mesmo ano, sem considerar eventuais perdas de lacres ou de gás.

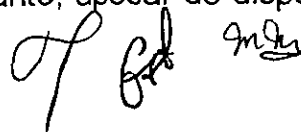
Os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls.35/36) apontam Omissão de Receitas na Movimentação de Lacres de R\$14.654.342,82 e de R\$7.099.652,60, para os vasilhames tipo P 13 e P45, respectivamente.

Após o exame das peças que compõem o presente processo, relativas a este item de autuação, chego a conclusão de que a ação fiscal pretendeu realizar auditoria de produção de forma detalhada e criteriosa, no entanto, terminou optando pelo arbitramento da produção feito de uma forma simplista, com base em um único elemento subsidiário – Lacres, apesar de tantos elementos colhidos.

A auditoria de produção tem por fim levantar a produção do estabelecimento industrial em um determinado período, para confrontá-lo com a produção registrada nos registros contábeis da empresa, com o objetivo de verificar se houve saída de produtos sem registro.

Para isso, é necessário examinar a quantidade de cada insumo empregada na produção de determinada quantidade de produto final, obtendo-se, assim, o coeficiente insumo/produto final. Deve-se, ainda, ter o cuidado de verificar se houve alguma alteração no decorrer do período auditado.

Neste caso, como a recorrente se dedica ao ramo de envasamento de gás liqüefeito, há um único insumo empregado – o GLP. No entanto, apesar de dispor



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

de todos os elementos de movimentação do GLP, optou os autores do feito pela relação simplista - venda de botijões x lacres.

No meu entender a medida fiscal carece de aprofundamento nas verificações, ou seja provas outras (vendas) que venham robustecer a presunção de omissão de receitas.

Sobre presunção, assim leciona Gilberto Ulhôa Canto:

"2.3. As presunções podem ser segundo a sua origem, a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas em lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre as duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito subjetivo). (grifei)

2.4. Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (juris tantum) ou absolutas (juris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se." (In Presunções do Direito Tributário – SP – 1991 – pag.3 e 4)

Também, assim se pronuncia o Douto José Bulhões Pedreira (In Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ – 1979, PAG.806):

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que no negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso." (grifei)

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Pois bem, estamos diante da presunção simples ou comum, em que caberia ao Fisco o ônus da prova.

A maior ou menor valia da presunção como elemento de convicção depende da relação existente entre o fato indiciante e o fato sobre cuja existência se questiona.

Se a relação é apenas ordinária, a conclusão não será evidente, porém, simplesmente provável. Desta forma, não se pode estabelecer um valor para as presunções como elemento de convicção, a não ser diante de elementos concretos, objetivos e sólidos na sua estruturação, sob pena de que não se mostrem suficientemente seguros para que se comprove a ocorrência do fato gerador.

O critério utilizado pelo Fisco deixa dúvidas quanto à base tributável do tributo, ferindo os art.43 e 142 do CTN, não devendo, portanto, prosperar a exigência sob exame.

Oportuno transcrever alguns julgados deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes:

Acórdão 107.05622 – Publicado no DOU em : 27.07.1999

"OMISSÃO DE RECEITAS – O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN art.3º), não pode ser usado como sanção."

Acórdão 107.05545 – Publicado no DOU em 30.04.1999

"Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador do mesmo. Tratando-se de

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN art.3º), não pode ser usado como sanção."

Acórdão 107.04698 – Publicado no DOU em 03.07.1988

"OMISSÃO DE RECEITAS – AUDITORIA DE PRODUÇÃO - A auditoria de produção baseada exclusivamente em uma única matéria-prima que compõe a fórmula do produto é insuficiente para autorizar a presunção de vendas sem nota e justificar a tributação por omissão de receitas operacionais. Recurso provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso."

Acórdão 103.19601 – Publicado no DOU em 04.11.1998

"OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS. LEVANTAMENTO DA PRODUÇÃO POR ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – Não serve como prova de apuração de qualquer falta quando efetuado em dissonância com as práticas usuais e com os atos normativos que regem a espécie. Inadmissível o critério de confrontar simplesmente o peso total dos insumos com o peso total dos produtos finais."

Assim, deve ser excluída, integralmente, a exigência relativa a este item de autuação.

2- Custo dos Bens ou Serviços Vendidos - Quebra ou Perda

Conforme descrição dos fatos de fls.05/06, foi constatado o registro indevido de quebra ou perda de estoque, em 31/12/1995, no valor de R\$2.086.811,85, cujo método de apuração e quantificação não restou objetivamente comprovado pela contribuinte, por resultar em reconhecimento aleatório de quebras, por vezes excessivas e disformes em relação ao chamado critério de razoabilidade pesquisado para a atividade, que foi robustecido com as respostas enviadas ao Fisco por três empresas congêneres, intimadas a informarem sobre a questão do reconhecimento de suas próprias perdas de GLP, em cada processo produtivo respectivo. *Am*

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Os procedimentos adotados pela fiscalização, fundamentais para a conclusão sobre a glosa das perdas consideradas pela contribuinte, encontram-se detalhados no T.V.F de fls. 28/46, sintetizado a seguir:

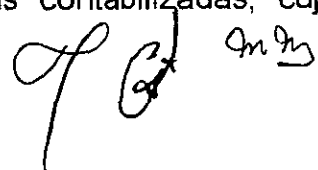
a) a fiscalizada apurou, em todos os meses do ano de 1995, variações de estoque negativas a título de perdas de GLP, lançando-as em custo;

b) intimada a demonstrar seu critério objetivo de medição das perdas, informou :

b1- em resposta ao Termo de Intimação nº 01, de 20/05/98, que *"...suas perdas são contabilizadas com base nos quantitativos reais apurados nos mapas internos de controle de estoque de gás..."*. Quanto ao percentual das perdas detectadas, aduz que *"Não há, no entanto, percentual fixo para a contabilização dessa quebra pois a mesma não é uniforme, variando, inclusive, de filial para filial..."*;

b2- quanto ao Termo de Intimação nº 04, de 24/09/98, onde foram solicitadas explicações sobre o processo de medição das perdas, a contribuinte afirmou que *"...não há um processo objetivo e definido de apuração dessa perda. O que há, na verdade, é sua efetiva ocorrência verificada nas diversas etapas do processo produtivo da empresa fiscalizada, desde o acondicionamento do gás nos tanques ao enchimento dos botijões no plant. Outorga amparo legal à apuração das perdas a própria legislação do Imposto de Renda ao admitir expressamente que em todo o processo produtivo há perda e que, por isso, deve ser tratada como custo e, portanto, dedutiva do lucro operacional..."*;

b3- também, no Termo de Intimação nº 06, de 12/04/99, fls. 1141/1143, os autuantes questionaram sobre as perdas elevadas registradas em algumas situações especiais. No entanto, as respostas constantes das fls.1.146, não se mostraram satisfatórias para justificar as excessivas perdas contabilizadas, cujos



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

números, a título de exemplo, para a filial Fortaleza, mês de fevereiro de 1995 (considerando-se 23 dias trabalhados) chegaram à apreciável marca de 16.000 Kg de GLP por dia de trabalho, o que corresponde a 2 (duas) toneladas de gás por hora de trabalho, fls.259;

c) em face à unilateralidade do ato de reconhecimento da perda por parte da contribuinte, os autores do feito intimaram 03 (três) empresas congêneres a informar sobre as perdas de GLP no processo produtivo, obtendo as seguintes respostas:

i - a empresa AGLIPLIQUIGAS informou que registra variações de estoque contabilizadas, sendo que as Fichas Razão mostram apenas variações de natureza positiva (ganhos, ao invés de perdas);

ii- a SUPERGASBRAS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A, em resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos, de 06/09/99, informo que "...no processo produtivo pode ocorrer perda de GLP..."; e

iii- a ONOGAS ENGARRAFADORA E DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, em atendimento ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos, de 06/09/99, informou que "...não ocorrem perdas significativas de GLP e que, não faz o controle contábil das perdas...";

Com base nas informações prestadas pelas empresas congêneres, o Fisco procedeu à glosa de 100% dos valores debitados como custo, a título de perda de GLP, no valor de R\$2.086.811,85, apurados através do somatório dos valores constantes dos "Demonstrativo de Contabilização de Perdas das Bases Engarrafadoras" (fls.1672/1683 – vol. VI), do período de janeiro a dezembro de 1995, fornecidos pela própria contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação nº08, de 23/09/99,. (fls.1661/1665).

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Sobre quebras e perdas, o inciso I, do art.233 do RIR/94 estabelece que *"Integrará também o custo o valor das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio."*

Somente as perdas reais ou efetivas podem ser consideradas como custo, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. As quebras e perdas de produtos incorridas na produção e no transporte ou manuseio são admitidas como custos, desde que razoáveis. A lei não estabelece modo especial de prova de razoabilidade. Os critérios da razoabilidade se fixam no que comumente ocorre com as quebras ou perdas de bens idênticos em empresas que explorem a mesma atividade.

Tanto na fase impugnativa, como na recursal, o sujeito passivo aponta as causas mais freqüentes de perda de GLP no processo de envase de botijões e, com o intuito de provar que o percentual de 2,1% de quebra utilizado é razoável, anexou Relatório de Inspeção da empresa Bureau Brasileiro S/C Ltda – BBL (fls. 1.866/1.869) e carta do fabricante (fls.1.880/1.882), acompanhada da tradução respectiva (fls.1.871/1.879).

Analisando o Laudo da BBL - BUREAU BRASILEIRO S/C LTDA, percebe-se que a metodologia nele empregada teve por objetivo avaliar, teoricamente, a probabilidade de erro, tentando quantificá-lo. No item 4 do laudo - "Condições Específicas", a BBL indica o possível percentual de erro em relação: a) a massa do botijão (tara); b) ao equipamento de envase; c) ao operador do sistema e d) a densidade do produto, concluindo no seu item 5, "in verbis":

"Com base no acima exposto entendemos que o erro do sistema de medição estaria em no máximo 3,5%, isto se todas as condições acima ocorressem simultaneamente, o que em termos de probabilidade seria muito remoto. (grifei)"

Assim, entendemos como uma margem de erro aceitável aquela indicada pelo fabricante do equipamento, ou seja de 2 a 3,5%."

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Portanto, percebe-se que o referido laudo não pretendeu quantificar as perdas reais líquidas de GLP apuradas no processo produtivo da recorrente.

Também, a carta do fabricante do equipamento limita-se em informar que a aquisição de novo equipamento, poderia reduzir a perda atual existente no equipamento no percentual de 2% a 3,5%, em relação a perda provocada pelo enchimento excessivo de vasilhames.

Entendo que os documentos trazidos aos autos não se prestam a comprovar o percentual efetivo de perda ocorrida no processo produtivo da recorrente.

No entanto, sempre ocorrem perdas no processo industrial, independentemente de sua natureza e, mesmo que sejam em quantidades insignificantes tendentes a zero, se efetivamente existem devem ser concedidas ao contribuinte.

Sobre quebra ou perda de GLP, o antigo Conselho Nacional de Petróleo – CNP (fls.1.934/1.935), atual Agência Nacional do Petróleo (ANP), com base em levantamentos estatísticos realizados nos parques de armazenamento do País, assim se manifestou:

- *“não existe taxa ou percentual oficial de quebra ou perda de gás liqüefeito de petróleo, fixado por este Órgão;*
- *este Conselho apenas admite, nas operações de manuseio daquele derivado, uma média resultante de levantamentos estatísticos que procedeu, com base na movimentação de GLP ocorrida durante períodos de tempo razoavelmente longos nos parques de armazenamento do País;*
- *não foi estabelecida taxa ou percentagem fixa oficial de quebra ou perda de GLP. O órgão é que visando a obtenção de dados estatísticos para conhecimento da realidade nessa área de atividade, procedeu a levantamentos “com base na movimentação de GLP ocorrida durante períodos de tempo razoavelmente longos nos parques de armazenamento do País”;*

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

- esta média situa-se em torno de 0,51% e, para sua aceitação, foram consideradas perdas elevadas que se verificam muitas vezes, bem como perdas inexpressivas que também se manifestam, (índices máximos e mínimos);
- esta variação dos índices de perdas ocorre em qualquer parque, mesmo naqueles de técnica operacional apurada e resulta de falhas do equipamento, tais como válvulas, gachetas, etc., bem como de estoques e de enchimento de botijões, garrafas, carros e vagões-tanque.

Portanto, entendo como razoável o percentual médio de quebra de 0,51% apurado pelo antigo CNP (fls.1.934/1.935), que corresponde a R\$10.642,74.

3 - Omissão de Receitas Não Operacionais - Venda de Vasilhames

P13 Baixados Indevidamente

Trata-se de omissão de receitas não operacionais, no valor de R\$1.848.994,79, caracterizada pela falta de contabilização de vendas de 145.459 botijões P13 apurada pelo critério de diferenciação entre os quantitativos de vasilhames sucateados e as efetivas saídas de sucata no ano de 1995, conforme as notas fiscais de venda de sucatas emitidas pela contribuinte e fornecidas ao fisco.

Tanto na fase impugnatória como na recursal, esclarece o sujeito passivo que não baixou de seu ativo permanente o total de 145.459 botijões, mas apenas 98.454, reconhecendo que a resposta prestada ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 foi equivocada. De acordo com as informações contidas no Razão Patrimonial, o erro teria ocorrido com relação às informações prestadas quanto as baixas promovidas pela filial de SUAPE, em maio e outubro de 1995, vez que foram informados 55.965 e 20 vasilhames, respectivamente, que corresponde a quantidade que compunham o lote de vasilhames na data da sua aquisição, quando o correto seria 8.682 e 10 botijões, conforme indicado nas fichas de Sistema Controle Patrimonial - Baixa de Itens. Anexa os documentos de fls. 2.645/2.661.

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Também, às fls.2.541/2.545, retifica a planilha reproduzida no item 4.7 de sua impugnação, com a exclusão das notas fiscais canceladas ou que não se relacionam com as vendas de sucatas, demonstrando a venda de 58.361 vasilhames no ano de 1995 e de 40.093 botijões, em todo o ano de 1996.

De pronto, nota-se que a informação quanto a quantidade de botijões sucateados mostra-se incorreta, pois a diferença entre os valores apresentados de 47.293 (55.985 – 8.692), difere da exata diferença a ser justificada de 47.005 (145.459 - 98.454).

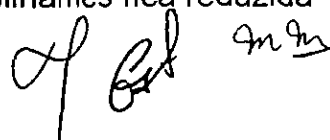
Os documentos anexados, também, se mostram insuficientes para retificar a informação anteriormente prestada ao Fisco.

Quanto à "Relação de Itens Baixados" (fls.2.541/2.545) causa estranheza que 40.093 botijões vendidos como sucata, durante todo o ano de 1996, tenham sido registrados na contabilidade no ano-calendário de 1995.

Na falta de argumentos convincentes, prevalece a quantidade de 145.459 botijões baixados do ativo permanente da empresa, no ano de 1995, conforme informado pela contribuinte às fls. 58/59, com a comprovação da venda de apenas 58.361 no ano de 1995, resultando na diferença de 87.098 botijões.

Desta forma, uma vez que a própria recorrente declarou que vendeu 145.459 vasilhames tipo P13 a título de sucata e, deste montante, somente comprovou a venda de 58.361 no ano de 1995, resulta claro que a diferença de 87.098 vasilhames foi oriunda de venda de botijões novos tipo P13, caracterizando omissão de receitas não operacionais.

Entretanto, com a comprovação da venda de 58.361 vasilhames no ano de 1995, a diferença apurada pela fiscalização de 88.511 vasilhames fica reduzida



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

de 1.413 botijões (88.511- 87.098) que, considerando o preço médio de R\$20,89, resulta no valor de R\$29.517,57, que deverá ser excluído da base de cálculo da exigência relativa a este item.

4- Isenção/Redução na Área da SUDENE — Classificação Indevida de Receitas

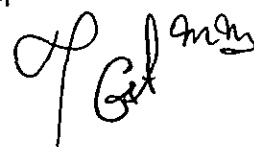
Trata-se de exigência apurada em função da classificação indevida de receitas, em virtude da inclusão na receita isenta do preço correspondente ao serviço prestado para entrega dos botijões de GLP diretamente no domicílio do consumidor, no tipo de venda "Entrega Sistemática".

Após a recomposição do Lucro da Exploração os autuantes concluíram que houve excesso na Isenção e Redução, nos valores de R\$ 23.249,43 e de R\$39.654,37, respectivamente.

A recorrente se insurge contra o entendimento dos autores do feito e da r. decisão recorrida, alegando que tanto a receita resultante da comercialização do GLP nos postos de venda, quanto a oriunda da entrega domiciliar são beneficiadas pela isenção/redução da SUDENE.

Do exame das Portarias anexadas às fls.222/245, verifica-se que a empresa goza de isenção/redução na área da SUDENE para "envasamento de gás liqüefeito".

No entanto, a receita oriunda da atividade incentivada somente se materializa através da comercialização do produto, sendo que no sistema de entrega a domicílio, o preço fica acrescido do valor do frete cobrado pela empresa ao consumidor. Entendo que no caso em tela, não há sentido supor que a concessão do



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

benefício fiscal esteja limitada ao envasamento de GLP comercializado, exclusivamente, nos postos de distribuição da recorrida.

As vendas domiciliares são efetuadas por conta e risco da própria recorrente e, portanto, estão diretamente ligadas à comercialização do produto. Ou seja, a empresa apenas cobra do consumidor os custos relativos a carga, descarga, combustível, manutenção e depreciação dos veículos, salários e encargos trabalhistas dos motoristas e auxiliares.

Também, verifica-se no Demonstrativo da Recomposição do Lucro da Exploração (fls.42/46), que o autor do feito levou em consideração apenas a exclusão do valor da receita considerada como não incentivada, sem, no entanto, adotar o mesmo critério em relação aos custos correspondentes.

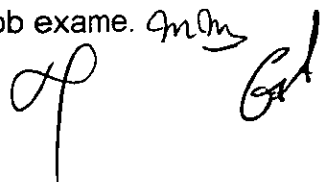
Portanto, deverá ser excluída a exigência relativa a este item, correspondente aos valores de R\$ 23.249,43 e de R\$39.654,37, relativos a isenção e redução, respectivamente.

Na seqüência, há que se analisar, a repercussão do julgamento do IRPJ na base de incidência das diferentes exações.

5- TRIBUTAÇÃO REFLEXA

5.1- COFINS E PIS

A matéria tributável que fundamentou os lançamentos relativos à COFINS e ao PIS, Omissão de Receitas apurada através da relação lacres x vasilhames (item 1 do auto de infração do IRPJ), logrou provimento integral , quanto o IRPJ. Portanto, devem ser excluídas as exigências decorrentes sob exame.

Handwritten signatures and initials in black ink, including a large stylized 'P' and other cursive marks.

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

5.2- IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - IRRF

O lançamento relativo ao IRRF é decorrente das omissão de receitas apuradas nos itens 1 e 3 do auto de infração do IRPJ e teve como enquadramento legal os arts. 44 da Lei nº8.541/92 com a redação dada pelo art.3º da Lei nº9.064/95, e o art.62 da Lei nº8.981/95, com a aplicação da alíquota de 35%.

No entanto, deverá ser excluído o acréscimo penal do lançamento, estabelecido pelo art.44 da Lei nº 8.541/92, permanecendo a tributação pela alíquota de 15% vigente no ano de 1995 para a regular distribuição de lucros (Lei nº9.064/95, art. 2º).

5.3- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSL

O lançamento em exame é decorrente das matéria tributáveis constantes dos itens 1, 3 e 4 do auto de infração do IRPJ, referentes a omissão de receitas operacionais, não operacionais e redução indevida, sendo que às exigências relativas aos itens 1 e 4 do lançamento relativo ao IRPJ lograram provimento integral. Assim, somente está em litígio a exigência decorrente do item 3 – Omissão de Receitas não Operacionais – Sucatas.

Em sua defesa, alega que a procedência do lançamento cinge-se à definição do alcance da decisão transitada em julgado; se aplicável apenas ao período-base encerrado em 31.12.88, ou se aplicável, também, em relação aos períodos-base subsequentes.

No entanto, as conclusões do Parecer PGFN/CRJN/nº 182/93 não deixam dúvidas que a decisão em mandado de segurança não cabe ser estendida a exercícios futuros.



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

Desta forma, deve ser ajustado o lançamento ao decidido quanto ao IRPJ.

Em conclusão, e por tudo o que foi exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, Dar Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, para excluir:

a) integralmente, a exigência relativa ao item 1 do auto de infração do IRPJ, relativa a omissão de receitas na movimentação de lacres, no montante de R\$21.753.995,42;

b) quanto à glosa de custos (item 2) admitir o percentual médio de perda (item 2) de 0,51%, equivalente a R\$10.642,74;

c) R\$29.517,57, referente à omissão de receitas não operacionais – sucatas, constante do item 3;

d) integralmente, a exigência relativa ao item 4, nos valores R\$23.249,43 e R\$39.654,37, relativos a isenção e redução, respectivamente; e

e) quanto aos lançamentos decorrentes, excluir, integralmente, as exigências relativas ao PIS e COFINS; reduzir a alíquota do IRRF para 15%, bem como ajustar o lançamento da CSL ao decidido quanto ao IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2001.


MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

VOTO VENCEDOR

Conselheiro: NELSON LÓSSO FILHO – Relator designado

Em que pese o merecido respeito a que faz jus a ilustre relatora, peço vênica para dela discordar quanto ao provimento parcial ao recurso em relação a exigência do IRPJ, item 2 do auto de infração de fls. 04/09, ali descrito como quebra ou perda de estoque registrada indevidamente, adotando, entretanto, seus fundamentos quanto às outras matérias analisadas em seu voto, inclusive a rejeição das preliminares.

A irregularidade detectada foi assim descrita pelo Fisco às fls. 05 do auto de infração, no seu item 02: "Quebra ou perda de estoque registrada indevidamente, constatada após a análise e apreensão do processo produtivo do contribuinte, cujo método de apuração e quantificação de suas perdas não restou objetivamente comprovado, resultando em reconhecimento aleatório de quebras, por vezes excessivas e disformes em relação ao chamado critério de razoabilidade pesquisado para a atividade, cujos parâmetros ficaram conclusivamente definidos com as respostas enviadas ao Fisco por três outras contribuintes que operam com bens idênticos em empresas congêneres, provocadas que foram a se manifestar sobre a questão do reconhecimento de suas próprias perdas de GLP em cada processo produtivo respectivo."

Durante a ação fiscal, a empresa, em resposta ao Termo de Intimação de nº 01, sustentou que "suas perdas são contabilizadas com base nos quantitativos reais apuradas nos mapas internos de controle de estoque de gás ..., não havendo, no entanto, percentual fixo para a contabilização dessa quebra pois a mesma não é



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

uniforme, variando, inclusive de filial para filial". Já a resposta ao Termo de Intimação de nº 04, diz que: "não há um processo objetivo e definitivo de apuração dessa perda. O que há, na verdade, é a sua efetiva ocorrência verificada nas diversas etapas do processo produtivo da empresa fiscalizada, desde o acondicionamento do gás nos tanques ao enchimento dos botijões no plant. Outorga amparo legal à apuração das perdas a própria legislação do Imposto de Renda ao admitir expressamente que em todo o processo produtivo há perda e que, por isso, deve ser tratada como custo, e, portanto, dedutiva do lucro operacional."

A base para a glosa do custo pela fiscalização foi a informação dada por empresas do mesmo ramo de atividade da autuada, de que não registravam perdas na contabilização de sua produção. Não vislumbro qualquer possibilidade de auditoria parcial, que esteja limitada ao exame de base comparativa em informações de terceiros, sem respaldo em outros elementos de convicção. Além do mais, é incabível que num processo industrial não haja a ocorrência de perdas, sendo confortável para o Fisco, na falta de outros elementos de prova, glosar todo o valor lançado como perda e inverter o ônus da prova, tributando por presunção simples, sem indícios convergentes que levassem a uma conclusão segura.

A identificação de coeficientes de perdas experimentados por empresas congêneres, deve ser encarada como um simples paradigma a ser seguido dentro do procedimento de auditoria, com objetivo de aferir os desvios que porventura viessem a ocorrer. Entretanto, não se pode utilizá-los como sustentáculo para a exigência, sob pena de se conspurcar a auditoria fiscal, por não estar respaldada em perícia técnica.

Caso fosse acatado o procedimento da fiscalização, ao não admitir a dedução de nenhum percentual de perdas no processo produtivo da recorrente, estaria se adotando como verdade derradeira a similitude das condições das instalações produtivas, armazenagem, manuseio, estágios tecnológicos, nas diversas empresas

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

comparadas, imputando-lhes um mesmo grau de produtividade ou eficácia de produção, fato que ocorre com pouca frequência.

Não pode ser admitida em uma análise da produção a superficialidade nos procedimentos de investigação, devendo ser eles exaustivos. O lançamento não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas, orientadoras do princípio da reserva legal (CTN arts. 3 e 142), não permitem dúvidas nas exigências fiscais.

A própria Administração Tributária, por meio do Parecer Normativo CST nº 45/77, ao analisar os procedimentos para a realização de auditoria de produção, expressou o entendimento de que as quebras consideradas nos levantamentos fiscais devem ser aquelas apuradas através de controles fidedignos do contribuinte ou de verificação direta. Abaixo transcrevo excerto deste parecer normativo.

"Parecer Normativo CST nº 45/77

6 - AS QUEBRAS DE INSUMOS OCORRIDAS NO PROCESSO INDUSTRIAL.

Já no levantamento físico da produção, autorizado pelo artigo 188, do RIR/72, o Fisco restituiu a produção do estabelecimento a partir dos insumos aplicados ao processo industrial, num dado período: se, para fabricar tal produto, consomem-se tais quantidades de um lado insumo, inversamente, da quantidade que se tenha consumido do mesmo insumo, num dado período de tempo, pode-se inferir o volume da produção, do estabelecimento. Tal técnica, à qual se refere o artigo 108 da Lei nº 4.502/64 tem por objetivo apurar "a verdade", a produção que realmente ocorreu, e "nunca arbitrar" a produção. Para que isto ocorra é necessário que todas as partes de raciocínio acima sejam também verdadeiras. Assim, se no processamento dos insumos ocorrer quebras e estas não são consideradas no levantamento, fica distorcida a apuração da produção real. Ora, é sabido que podem ocorrer quebras no processo fabril. O próprio Regulamento refere-se aos desperdícios resultantes do emprego industrial dos insumos: aparas, resíduos, fragmentos etc. (art.37, § 2º). Desta forma é de concluir-se que a apuração de tais quebras, seja através de controles fidedignos do contribuinte, seja



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

direta, está implícita na própria sistemática de levantamento físico da produção."

Existindo a possibilidade de perdas no processo produtivo, admitida pela própria legislação tributária ao afirmar que integram os custos os valores "das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio", não pode o Fisco furtar-se à sua constatação objetiva, sob pena de crivar de incerteza o lançamento.

Cabia ao Fisco proceder ao levantamento dos percentuais de perdas da autuada em diversos períodos produtivos, compará-los e, se fosse o caso, determinar a efetivação de perícia e testes produtivos no momento da autuação, para só aí ter elementos técnicos confiáveis para determinar a glosa dos referidos custos.

A jurisprudência deste Conselho tem caminhado no sentido de que não basta a ocorrência de dúvidas ou suposições para a imputação de irregularidades. Faz-se necessária a prova cabal da diferença apurada, por meio de laudos conclusivos, não sendo dispensada, em alguns casos, a apuração pericial.

Abaixo, transcrevo ementas de acórdãos deste Conselho que vem ao encontro do nosso entendimento:

Acórdão nº: 103-20.271

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - A tributação com base em arbitramento de produção com fundamento em matérias-primas consumidas deve ser alicerçada em elementos indiciários capazes de trazer a convicção da ocorrência dos fatos que embasaram o lançamento, em homenagem ao princípio da verdade material. Quando os indícios encontrados não oferecerem as condições de segurança da ocorrência do ilícito fiscal devem ser buscados outros elementos indiciários que alicercem a presunção de omissão de receitas, mormente quando a quantidade de matérias primas consumidas foi encontrada mediante o uso de fórmula aplicada linearmente, não permitindo levar-se em conta as variáveis embutidas no processo industrial, decorrentes da qualidade da matéria

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

prima empregada, quebras, perdas e variação na quantidade do composto efetivamente utilizadas, não coincidente com a formulação apresentada ao órgão controlador. Face à inobservância de tais preceitos revela-se improcedente a exigência fiscal.

Recurso voluntário provido.

Acórdão nº: 103-20.485

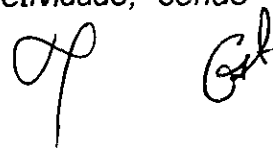
IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. AUDITORIA COM BASE EM CONSUMO DE EMBALAGENS. ÍNDICE ARBITRADO DE PERDAS. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS MERITÓRIOS PELA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. IMPROCEDÊNCIA. LANÇAMENTO FISCAL INSUBSISTENTE. Padece de liquidez e certeza o lançamento fiscal, quando submisso à superficialidade investigatória, declina-se de contemplar - na formação do quanto devido -, os montantes relativamente a todos os itens que enfeixam a composição da receita decorrente de levantamento da produção com base no consumo de embalagem. Se complexo o imperioso levantamento de todas as variáveis, a hipótese remete os seus artífices a auditarem outras rubricas que, por certo, abrigarão as potenciais evasões perpetradas sob o manto da intrincada e extensa grade da receita operacional tecida pela parte autora. As correções do levantamento fiscal laboradas pela Autoridade recorrida não podem alterar os fundamentos nucleares legais inicialmente imputados.

IRPJ. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. SUPERFICIALIDADE DA INVESTIGAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustiva. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envoltas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não-comportam infidelidades nos lançamentos fiscais. (.....).

ACÓRDÃO 202-11229 - DOU de 04.11.1999

Órgão: 2º Conselho de Contribuintes / 2ª Câmara

IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - O método escolhido pelo Fisco deve apurar a produção real e não presumi-la. A saída de produtos tributados sem nota fiscal necessita de elementos de convicção quanto à sua efetividade, sendo



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

inconsistente o lançamento quando não há certeza do índice de perdas adotado no cálculo. A perícia demonstrou que a relação insumo/produto utilizada pelo Fisco no levantamento da produção representa a situação de perdas mínimas e não médias.

Recurso provido.

ACÓRDÃO 101-91.910 - DOU de 19.05.1998

(.....)

OMISSÃO DE RECEITAS - LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO - A omissão de receitas deve estar estribada em elementos sólidos, não sendo crível que, num processo de fabricação de medicamentos, não ocorrera perdas no processo produtivo.

(.....)

Recurso voluntário parcialmente provido.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina no seu livro "Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

"Dever de prova e "in dubio contra fisco"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."

O conhecimento teórico de certas características de determinado mercado não pode sustentar a exigência de tributos, sendo imprescindível a demonstração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Transcrevo, ainda, texto de Maria Helena Diniz, extraído de seu livro Código Civil Anotado:

"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado.

Sobre o assunto em questão, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, fls. 92:

"Conceitos de Presunção e Indício.

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do

Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador. Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: "Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito". Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.

As presunções definem-se, assim, como ... consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido".

Não pode prosperar o lançamento pautado em indícios, sendo condição essencial que a fiscalização aprofundasse a auditoria para só aí concluir pela infração à legislação tributária.

Também, parece-me precário adotar como alternativa ao procedimento fiscal o percentual informado pelo extinto Conselho Nacional de Petróleo, em relatório datado de 05/09/69, como pretende a ilustre Relatora em seu voto.

O percentual de 0,51% utilizado pela relatora para dar provimento parcial ao recurso neste item, foi apurado, na década de sessenta, por meio de pesquisa junto a empresas do ramo, com base na média de percentuais extremos de



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

perdas, como se depreende do texto de fls. 1.934/1.935, do qual extraio os elementos a seguir:

“Não existe taxa ou percentual oficial de quebra ou perda de gás liqüefeito de petróleo, fixado por este Órgão. Este Conselho apenas admite, nas operações de manuseio daquele derivado, uma média resultante de levantamento estatístico que procedeu, com base em movimentação de GLP ocorrida durante períodos de tempo razoavelmente longos nos parques de armazenamento do país. Esta média situa-se em torno de 0,51% e, para sua aceitação, foram consideradas perdas elevadas que se verificam muitas vezes, bem como inexpressivas que também se manifestam (índices máximos e mínimos). Esta variação dos índices de perdas ocorre em qualquer parque, mesmo naqueles de técnica operacional apurada e resulta de falhas do equipamento, tais como válvulas, grachetas, etc., bem como escapamentos nas operações de medição de estoques e de enchimento de botijões, garrafas, carros e vagões-tanque.”

A média aritmética de percentuais de perdas, levantada em data tão distante, em diversas empresas do país, não pode ser adotada ao caso em voga, porque foi determinada em momento tecnológico próprio, não se podendo comparar fatos acontecidos em 1969 com aqueles ocorridos no período fiscalizado, ano de 1995, em empresas díspares, levando em consideração situações de produção e tecnologia tão diversas, além de ter sido obtido por média aritmética entre valores máximos e mínimos de perdas, como informa o próprio relatório, método que pode gerar distorções significativas na obtenção do índice.

Dentro da própria sistemática da pesquisa do CNP, diversas empresas estariam praticando percentuais de perdas extremamente mais elevados que os 0,51%, apurados pela média. Suponhamos que várias delas informassem o percentual de perda de 8% e outras tantas de 0,01%, a média dos percentuais, segundo determinada metodologia de cálculo, poderia chegar aos 0,51% questionados, enquanto um número razoável de empresas estaria operando com percentuais extremamente altos, 8%, em relação à média, sem contudo deixar de ser verdadeiro o



Processo nº : 10380.000006/00-31
Acórdão nº : 108-06.766

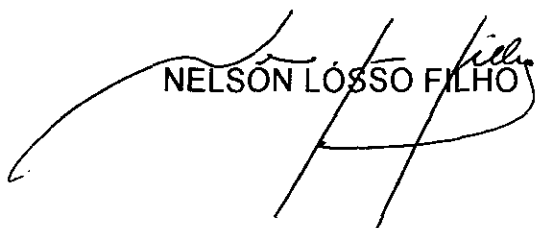
seu índice. Isto ocorre porque a média é influenciada grandemente por valores extremos.

Além disso, o próprio Relatório do CNP diz que "esta variação dos índices de perdas ocorre em qualquer parque, mesmo naqueles de técnica operacional apurada e resulta de falhas do equipamento, tais como válvulas, grachetas, etc., bem como escapamentos nas operações de medição de estoques e de enchimento de botijões, garrafas, carros e vagões-tanque."

Inadmissível, portanto, a glosa total das perdas realizadas pela empresa, como pretendeu a fiscalização. Do mesmo modo, acatar o percentual de 0,51% informado pelo extinto Conselho Nacional de Petróleo no ano de 1969, com base em pesquisa realizada na década de sessenta, também não me parece correto.

Assim, pela incerteza na determinação do percentual de perda, divirjo da ilustre relatora quanto ao provimento parcial desta matéria e voto por dar provimento ao recurso, para excluir da exigência do IRPJ a glosa de perdas constante do item 2 do auto de infração.

Sala das Sessões (DF) , 08 de novembro de 2001.


NELSON LÓSSO FILHO 