



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Recurso nº : 122.224 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX: 1994
Recorrente : DRJ em CAMPINAS/SP
Interessada : EDISA HEWLETT PACKARD S/A
Sessão de : 19 de outubro de 2000
Acórdão nº : 103-20.419

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Sem que seja procedido um levantamento específico que revele, inequivocamente, a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda não se pode exigir tributo ou aplicar penalidade mediante a simples utilização de dados ou indícios apurados em Auditoria de Produção que não esteja respaldada em elementos suficientes para caracterizar a prática de omissão de receitas.

EXIGÊNCIA DE TRIBUTO OU APLICAÇÃO DE PENALIDADE - PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE - Em prestígio a legalidade ou tipicidade cerrada somente poderá ser exigido tributo ou aplicada penalidade quando efetivamente esteja demonstrada e comprovada a ocorrência da situação factual que se enquadre na hipótese abstrata da lei, suficiente a transmutar o fato real em fato jurídico-tributário.

ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

NORMAS PROCESSUAIS - RECURSO EX OFFICIO - Será negado provimento ao recurso *ex officio* interposto pela autoridade administrativo-julgadora singular, de decisão que exonerar crédito tributário acima do limite legal de alçada, quando o julgamento revestir-se da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e formais, bem como tenham sido atendido, plenamente, o devido processo legal e prestigiados o contraditório e a ampla defesa.

PROCESSOS REFLEXOS

COFINS, CSLL e IRF - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso *ex officio* improvido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em CAMPINAS/SP.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Gustavo Martini de Matos, inscrição OAB/SP nº 154.355.


CANDIDO RODRIGUÉS NEUBER
PRESIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATORA DESIGNADA AD HOC

FORMALIZADO EM: **22 JUN 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente, o Conselheiro, ANDRÉ LUIZ FRANCO DE AGUIAR





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

Recurso nº : 122.224 - *EX OFFICIO*
Recorrente : EDISA HEWLETT PACKARD S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso *ex officio*, interposto pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, em obediência ao artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores *c/c* a Portaria nº 333/1997, por haver aquela autoridade julgadora singular, através da Decisão DRJ/CPS nº 03106/1999, às fls. 253/254, julgado improcedente o lançamento de ofício efetuado contra a pessoa jurídica EDISA HEWLETT PACKARD S/A, proferindo julgamento no sentido de exonerar crédito tributário em valor ao excedente ao limite de alçada.

De acordo com os elementos do processo foram lavrados, contra a contribuinte, os Auto de Infração para o IRPJ (fls. 02), para o PIS/Receita Operacional (fls. 15), para a COFINS (fls. 25), para o IRF (fls. 35), e para a CSLL (fls. 45), com ciência na data de 16/09/1996, em decorrência da apuração *ex officio* de irregularidade relativa ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993.

Consoante o Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 03 do processo, o citado lançamento é decorrente da apuração, em procedimento fiscal, de omissão de receitas operacionais, caracterizada pela constatação de vendas à margem da escrituração contábil-fiscal regular dos produtos especificados nos quadros demonstrativos inclusos no processo administrativo-fiscal de nº 10830.002704/95-14, relativo a Auto de Infração lavrado para o IPI, contra o estabelecimento filial da contribuinte. Enquadramento legal: artigos 157, § 1º, 175, 178, 179 e 387, II, do RIR/1980 *c/c* os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992.

Em sua impugnação às fls. 64/75, a contribuinte requereu o cancelamento do Auto de infração com base nos argumentos a seguir, sinteticamente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

1. Inicialmente apresentou os fatos que ensejaram a autuação expondo que a pessoa jurídica teve contra si lançamento relativo ao IPI, em que um dos itens apurados foi apurado com base em levantamento econômico, por haver sido supostamente identificada a prática de venda de produtos à margem da escrituração fiscal, da qual decorreu a exigência fiscal relativa ao IRPJ;
2. Argüiu a nulidade do Auto de Infração para o IRPJ por ele afrontar o contraditório e impedir à contribuinte a mais ampla e segura defesa, haja vista que de acordo com as normas reguladoras do Processo Administrativo Tributário, o lançamento deverá conter a descrição dos fatos e a disposição legal infringida, pois o acusado tem o direito de saber o fato, as provas e a lei que o acusador considera que tenha sido infringida;
3. Não pode justificar o lançamento efetuado em desacordo com os preceitos legais o fato de ele ser mera decorrência do Auto de Infração para o IPI, onde a infração já teria sido suficientemente descrita, haja vista que aquela autuação, igualmente, padece dos mesmos vícios, bem assim porque cada exigência fiscal tem as suas próprias características, às vezes semelhantes, porém sempre autônomas e independentes;
4. A incidência do IPI não guarda nenhuma semelhança com a do IRPJ. Daí porque não se pode formular exigência para o IRPJ baseada tão-somente em pressupostos autorizadores da exigência para o IPI, tendo em vista que a infração supostamente ocorrida quanto a esse tributo refere-se à falta de recolhimento do IPI incidente na venda de produtos realizada sem a competente emissão dos documentos fiscais e sem o devido registro contábil;
5. Suscita a existência de nulidade no tocante ao lançamento para o IPI, o qual, além de haver sido efetuado com base em levantamento econômico das compras, vendas e estoques, o respectivo montante também está incorreto em decorrência de erro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830. 005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

material na quantificação do imposto exigido, não tendo conseguido a fiscalização demonstrar a efetiva ocorrência da irregularidade imputada. Afirma que o lançamento para o IPI não reúne os requisitos de liquidez e certeza, não se consegue saber quais os critérios que a fiscalização adotou para calcular o IPI, tendo sido a defesa elaborada com base em conjecturas;

6. No cálculo do lançamento para o IPI foram desconsiderados os estoques iniciais e os finais que a contribuinte efetivamente possuía no final do ano de 1993, bem assim foi efetuado um levantamento econômico, sobre o qual deverá prevalecer a realidade dos fatos. A fiscalização não calculou a produção nem os custos que integraram a produção, os estoques e o consumo das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, bem como o valor das despesas gerais e da mão-de-obra empregada na produção, devendo ser desconsiderado o levantamento econômico por ser totalmente imprestável para o fim de justificar a ocorrência de vendas ou compras sem registro fiscal;
7. Suscita igualmente, e por conseqüência, a improcedência da exigência para o IRPJ, mesmo que seja mantida a autuação para o IPI, pois a lei que regula as hipóteses de ocorrência de presunção de omissão de receitas não embasa o trabalho fiscal no sentido de inverter o ônus da prova para a contribuinte. No caso, compete à fiscalização demonstrar a ocorrência de omissão de receita da escrita regular, não bastando meros indícios para a sua caracterização;
8. Relativamente às autuações consideradas reflexas, apresenta os mesmos argumentos colocados para o lançamento do IRPJ. Quanto à exigência para o PIS/Receita Operacional, às fls. 99, insurge-se contra a exação calculada à alíquota de 0,65% sobre o valor considerado como omitido, com fundamento legal no DL nº 2445/1988, tendo em vista que tal norma foi declarada inconstitucional pelo STF



W



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

Às fls. 136/176, foi juntada a Decisão nº 11.175/03/GD/02547/99, proferida no processo de nº 10830.002704/95-14, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas-SP, por meio da qual foi julgado o lançamento efetuado para o IPI, cuja ementa transcreve-se a seguir:

***IPI – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Preliminar de Nulidade: não houve ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, uma vez que todos os fatos foram descritos e juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal, além do que foram dadas todas as oportunidades, inclusive na diligência, para a autuada contestar os fatos e juntar as provas que entendesse convenientes.

IPI – Auditoria de produção por elementos subsidiários: a Autoridade Fiscal não reconstituiu a produção do estabelecimento a partir dos insumos aplicados ao processo produtivo, como dispõe o artigo 343 do RIPI/1982, nem demonstrou que os dados apurados referiram-se somente a produtos importados, o que permitiria justificar o levantamento efetuado a partir da equiparação a estabelecimento industrial, a teor do art. 9º, inc. I do RIPI/82.

IPI – Isenção prevista pela Lei nº 8.191/91: o Decreto 151/91 é inequívoco ao restringir a extensão do gozo da isenção nele prevista apenas para os acessórios, sobressalentes e ferramentas que acompanhem, em quantidade normal, os produtos relacionados no anexo ao citado decreto.

IPI – Saídas a título de 1ª locação: o fato gerador ocorre na primeira saída. É obrigatório o lançamento do imposto neste momento. Compete à empresa a prova de que efetuou o recolhimento do imposto devido.

IPI – Saídas de produto industrial como "demonstração": devido o imposto e obrigatório o seu lançamento nas notas fiscais, posto que caracteriza-se o fato gerador do imposto e a hipótese não se acha amparada com a faculdade da suspensão.

IPI – Crédito na devolução de Produtos: o direito ao crédito do imposto subordina-se ao cumprimento das exigências previstas no art. 86 e 88, do RIPI/82. É indispensável a comprovação do reingresso das mercadorias no estabelecimento e sua efetiva reincorporação ao estoque através da escrituração das notas fiscais no Livro Registro de Controle de Produção e Estoque ou sistema equivalente, ou então por outros meios de prova com a mesma eficácia.

IPI – Multa prevista no art. 366 do RIPI/82: a falta de registro da aquisição e vendas de produtos de origem estrangeira, no livro "Registro de Controle e Produção e do Estoque", ou fichas substitutivas como previsto no RIPI/82, não autoriza a aplicação da multa de 30% do valor da mercadoria, porque a matriz legal do dispositivo foi expressamente revogada pelo art. 82 da Lei 9.532, de 10/12/97, nos termos do que dispõe o art. 106, inc. II, do CTN.

IPI – Multa prevista no art. 383 do RIPI/82: realizadas diversas intimações, atendidos todos os prazos pleiteados pela empresa, inclusive na fase posterior de diligência, e não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

apresentados os livros fiscais "Registro de Inventário – mod. 7" e "Registro de Controle da Produção e do Estoque – mod. 3", impõe-se a manutenção da multa exigida. EXIGÊNCIA FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE".

Através da Decisão DRJ/CPS nº 03106/1999, às fls. 253/256, a autoridade administrativa julgadora de primeira instância decidiu pela improcedência dos Autos de Infração objetos do presente processo, cuja ementa transcreve-se a seguir:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1993

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – A existência da descrição dos fatos e da fundamentação legal da autuação, somadas à apresentação de razões de impugnação pertinentes, afasta a alegação de que a contribuinte teve seu direito de defesa prejudicado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1993

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS – DETERMINAÇÃO POR ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – A determinação da receita omitida, baseada em cotejo entre entrada, saída e estoques de mercadorias, deve assentar em dados concretos, objetivos, capazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do julgador. A inexistência de estoques iniciais e finais deve ser provada pela fiscalização, sob pena de comprometer a exigência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS/COFINS/CSLL/IRFONTE – Lavrado auto principal (IPJ), devem ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN, devendo estes seguir a mesma orientação daquele do qual decorrem.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE".

Consoante a R. Decisão *a quo*, verifica-se que os motivos de decidir fundaram-se, sinteticamente, nos seguintes argumentos:

1. O fundamento da imputação dos presentes autos está relacionada de forma indissociável à do processo relativo à exigência para o IPI, objeto da Decisão nº 11.175/03/gd/02547/99, por meio da qual foi julgado improcedente o lançamento no tocante à parte que diz respeito à auditoria de produção;
2. "No caso da autuação sob exame, repetem-se os mesmos motivos para afastar a imputação que foi feita à contribuinte de ter vendido produtos à margem da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

escrituração, com base nos demonstrativos de fls. 04/06. O cálculo das diferenças que deram origem à exigência tributária está irremediavelmente comprometido na medida em que a fiscalização não trouxe os elementos de prova que a levaram a tomar como inexistentes os estoques iniciais e finais da empresa autuada. Dada a importância desses valores na configuração da infração, caberia à autoridade autuante a demonstração cabal de tal fato, o que não ocorreu. Com efeito, partindo-se de tal premissa, chega-se, necessariamente, à constatação de diferenças entre saídas registradas e as resultantes do levantamento fiscal, mesmo que a realidade fática seja diversa”;

3. Sendo assim, deve ser afastada a exigência por serem inconsistentes os seus pressupostos.

Tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado foi superior ao limite de alçada, a autoridade administrativo-julgadora singular interpôs Recurso *ex officio* para essa instância colegiada, no sentido de atender as normas reguladoras do Processo Administrativo Tributário, especialmente, *ex vi* do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, *c/c* a Portaria nº 333/1997.

Às fls. 256, consta a ciência à contribuinte da decisão administrativa de primeira instância.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora Designada *AD HOC*

Relatora designada para a formalização do voto, de acordo com a decisão do Colegiado, tendo em vista o afastamento da ilustre Relatora Dra. Lúcia Rosa Silva Santos dessa Egrégia Câmara para ocupar cargo administrativo junto à Secretaria da Receita Federal.

Tomo conhecimento do Recurso *ex officio*, interposto pela autoridade administrativo-julgadora de primeira instância, por estar ele de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo-tributário, *ex vi* do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações posteriores, *c/c* a Portaria nº 333/1997, haja vista que o valor do crédito tributário exonerado excede o limite legal de alçada que se encontra abrangido pela competência daquela instância julgadora.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar a R. Decisão proferida em primeira instância em confronto com os termos da exigência do crédito tributário, documentos e provas constantes nos autos e com o melhor direito aplicável à espécie, constatando que o julgamento não merece reparos no tocante à exoneração do crédito tributário submetido à apreciação dessa instância colegiada.

Preliminarmente, constata-se que inexistente qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse Colegiado uma vez que a R. Decisão a *quo* encontra-se revestida da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e aquelas reguladoras do Processo Administrativo Tributário Federal, bem como foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados o contraditório e a ampla defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830. 005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

As normas processuais asseguram à autoridade administrativo-julgadora a competência legal para formar livremente a sua convicção, com base na lei e na prova dos autos, devendo demonstrar os motivos que fundamentam a sua decisão. Nesse sentido não merece reparo a Decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento.

Passando-se a apreciar o mérito do R. Recurso *ex officio*, conclui-se que ora encontra-se *sub judice*, nesse Colegiado, a exoneração do crédito relativo ao lançamento de ofício, para apuração da base de cálculo do IRPJ, o qual fundamentou-se exclusivamente em levantamento fiscal denominado Auditoria de Produção, efetuado para a configuração de exigência para o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Do exame dos Autos de Infração e dos demais elementos do processo constata-se que em nenhum momento foi procedida uma apuração específica, no tocante à efetiva constatação da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda, que justificasse a imputação para a contribuinte da prática de infração à legislação fiscal, com relação à irregularidade capitulada como "Omissão de receitas operacionais, caracterizada pela venda à margem da escrituração contábil-fiscal".

Consoante os demonstrativos de fls. 04/06, que embasaram e justificaram a autuação, verifica-se que na apuração da suposta omissão, a partir do custo das mercadorias vendidas, não foram computados valores a título de estoques inicial e final, bem assim não foram apresentados quaisquer outros elementos probatórios que dessem respaldo ao lançamento fiscal.

A apuração de base de cálculo de tributo e o lançamento do respectivo crédito no procedimento fiscal denominado "Auditoria de Produção" requer um maior aprofundamento e a reconstituição da produção do estabelecimento a partir dos insumos, matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem etc. e demais elementos que compõem o respectivo processo produtivo da pessoa jurídica, com base em dados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

substanciais, seguros que demonstrem de forma inequívoca as diferenças quantitativas apontadas a fim de que se possa quantificar a correta base de cálculo do imposto e o montante tributável.

Ressalte-se, entretanto, que os fatos que supostamente justificam a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados, necessariamente, não implicam na incidência do Imposto sobre a Renda, tendo em vista que são tributos independentes e autônomos, dotados de características específicas e peculiares, fazendo-se preciso, sempre, demonstrar inequivocamente a efetiva materialidade da ocorrência dos respectivos fatos geradores de cada tributo.

Para que se possa exigir um tributo ou imputar penalidade ao sujeito passivo pela prática de infração mister se faz que seja efetivamente demonstrada e comprovada a ocorrência da situação factual que se enquadre na hipótese abstrata da lei, suficiente a transmudar o fato real em fato jurídico tributário. Sem que seja procedido um levantamento específico que revele a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda não se pode exigir tributo ou aplicar penalidade sob pena de afronta à própria legalidade em matéria tributária.

Impende salientar que na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Portanto, salvo no caso das presunções legais, o dever/ônus da prova cabe ao Fisco que deve investigar, diligenciar, demonstrar e comprovar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

Em decorrência do exposto e especialmente tendo em vista que a própria exigência para o IPI que motivou a autuação para o IRPJ e tributos reflexos, igualmente, foi considerada insubsistente por serem inconsistentes os seus pressupostos, bem assim



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10830.005066/95-66
Acórdão nº : 103-20.419

não havendo provas nos autos que justifique a exigência objeto dos Autos de Infração constantes neste processo, deve ser mantida a R. Decisão de primeira instância.

PIS/Receita Operacional, IRF, COFINS e CSLL

Em virtude da íntima relação de causa e efeito, e respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, deverão ser ajustadas as exigências da CSLL e do IRF, ao que foi decidido com relação ao IRPJ.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso *ex officio*, para manter integralmente a decisão proferida pela autoridade administrativo-julgadora singular.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2000


MARY ELBE GOMES QUEIROZ

