



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 29 / 01 / 02
Rubrica H.

41

Processo : 10855.000086/95-35

Recurso : 106.230

Acórdão : 202-13.108

Sessão : 28 de agosto de 2001

Recorrente : PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

IPI - ARBITRAMENTO DE RECEITA MÍNIMA (PONTO FIXO) - Instrumento de caráter excepcional, cuja utilização requer observância dos estritos termos e pressupostos estipulados em lei, seja quanto à robustez dos indícios de omissão de receita apurados previamente, seja quanto à adoção de amostra representativa das variações de funcionamento do estabelecimento ou atividade. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por **unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001

Marcos Vinicius Neder de Lima

Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Imp/cf/mdc



Processo : 10855.000086/95-35

Recurso : 106.230

Acórdão : 202-13.108

Recorrente : PRIMO SHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 250/256:

“Trata o presente processo de exigência fiscal relativa ao IPI, consubstanciada no auto de infração de fls. 154/156, decorrente de omissão de receitas apurada em ação fiscal relativa ao IRPJ, constatada a partir do acompanhamento do faturamento diário da empresa procedido no período de 20 a 30/11/94, ensejando o arbitramento da receita do mês de novembro de 1994, nos termos do art. 6º e seus parágrafos da Lei nº 8.846/94.

Regularmente cientificado da exigência fiscal em 09/01/95 (fls. 154), optou o sujeito passivo, em 08/02/95 (fls. 159), pela instauração do litígio.

No arrazoadado de fls. 159/180, a autuada requer a total improcedência do auto de infração alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente

- que teve seu direito de ampla defesa prejudicado, pela ausência de dados esclarecedores, bem como a fórmula utilizada para os cálculos dos valores reclamados;
- que mesmo sendo exigência decorrente de fiscalização de IRPJ, é essencial a identificação do fato, da legislação aplicável, conforme art. 142 do CTN;

No mérito

- que tendo concluído que o fisco tomou o lançamento do IPI como reflexo do lançamento do IRPJ, reporta-se ao dito na impugnação de IRPJ para demonstrar a ilegitimidade do lançamento;



Processo : 10855.000086/95-35
Recurso : 106.230
Acórdão : 202-13.108

- que jamais ocorreram vendas não declaradas ao fisco, sendo a cobrança um verdadeiro ato de arbitrio, nunca de arbitramento como pretendido;
- que a hipótese do art. 364, II, do RIPI, não se aplica aos fatos narrados no auto de infração.

Encontra-se, às fls. 183/200, a decisão de 1ª instância da DRJ/Campinas nº 11.175/01/GD/3786/96, de 12/12/96, relativa a exigência fiscal de IRPJ, processo nº 10855.000085/95-72.”

A autoridade singular rejeitou a preliminar de cerceamento de direito de defesa e julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, reduzindo de 100% para 75% a multa lançada, mediante a dita decisão, assim ementada:

“IMPOSTO S/ PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

LANÇAMENTO REFLEXIVO – O arbitramento da receita mínima para efeitos tributários julgado procedente no lançamento principal de IRPJ constitui, também, base de cálculo do IPI.

A diferença apurada do confronto entre a receita arbitrada e a consignada a menor pela empresa, considerar-se-á como receita omitida, proveniente de vendas não registradas, sendo exigido o IPI correspondente (art. 343, § 2º, RIPI/82)

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE”.

Tempestivamente, a recorrente interpôs o Recurso de fls. 259/366, no qual, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- a) preliminarmente, pede a devida apreciação, sob pena de omissão, dos argumentos que deduziu na impugnação sobre conceitos dos institutos de direito (indícios, presunções e ficções) embasadores de princípios (legalidade, tipicidade, capacidade contributiva e ampla defesa) que não poderiam ser afastados por uma simples lei ordinária, em afronta à Constituição Federal;
- b) mesmo esquecendo as diferenças existentes entre os termos indícios e presunções, já apontadas, por si só suficientes para impedir a tributação com



Processo : 10855.000086/95-35
Recurso : 106.230
Acórdão : 202-13.108

- c) fundamento em impressões, no caso em exame, a justificar o aumento do faturamento do decêndio 20/30 de 11/94, estavam os seguintes fatos: I) início da linha de produção PET (embalagem de 2.000ml) em 22.11.94, ainda em fase de testes; II) início do período que antecedia o último mês do ano; III) início da alta no consumo com a entrada do verão e período de festas: natalina e de final de ano; IV) admissão no período de 140 empregados para atendimento do aumento da demanda; V) evento 13º salário, pago no final de novembro, o que dá causa à estocagem pelos distribuidores, além de outros fatores próprios do negócio da impugnante, considerados na base de cálculo indevidamente;
- d) o Fisco não teve o trabalho de examinar o ocorrido nos anos anteriores ao período fiscalizado e nem cuidou de obedecer aos termos da norma dada como violada, limitando-se a reclamar por provas das razões de impugnação, como se não fosse do conhecimento do Fisco, ao tempo que permaneceu fiscalizando a empresa, e da obviedade para o conhecimento do homem médio de algumas daquelas alegações (III e V); e
- e) anexa, nessa oportunidade, gráficos e documentos que comprovam as suas afirmações sobre o crescimento de seu faturamento na exata proporção em que se aproxima o fim de cada ano e dos fatos incontroversos alegados (I e IV), a saber: 1) gráficos das vendas sazonais em 4 exercícios (fls. 356); 2) composição do faturamento declarado em GIAS, nos meses apontados e tomados pelo Fisco, de 1993 a 1994 (fls. 357); 3) GIAS entregues (fls. 358/366); 4) comprovante de importação de máquina para envazar linha "PET", com início de operação em 11/94 (320/329); e 5) comprovante da admissão de 140 empregados, em razão do início da produção da linha PET (fls. 331/354).

Às fls. 368/369, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, com a nova redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 180/96, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas Contra-Razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10855.000086/95-35
Recurso : 106.230
Acórdão : 202-13.108

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Em primeiro lugar, é de se registrar a impropriedade da decisão recorrida de ter dado a este processo o tratamento de reflexo do efetuado na área do IRPJ, já que fundados nos mesmos fatos (omissão de receita apurada mediante o arbitramento da receita do mês de novembro de 1994, nos termos do art. 6º e §§ da Lei nº 8.846/94¹), além de originários do mesmo procedimento de fiscalização.

Com efeito, já é matéria assente nesse Colegiado de que não há reflexo do administrativo de determinação e exigência do IRPJ sobre os procedimentos de exigência de contribuições sociais, que incidem sobre o faturamento ou sobre a receita bruta, e de IPI, tendo em vista serem distintos os elementos constitutivos das respectivas hipóteses de incidência,

¹ LEI nº 8.846, DE 21/01/1994 - DOU DE 24/01/1994

"Dispõe sobre a Emissão de Documentos Fiscais e o Arbitramento da Receita Mínima para Efeitos Tributários, e dá outras providências."

(artigos 1º a 11)

TEXTO:

"Art. 6º - Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.

§ 1º Para efeito de arbitramento da receita mínima do mês, serão identificados pela autoridade tributária os valores efetivos das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês, necessariamente representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou da atividade.

§ 2º A renda mensal arbitrada corresponderá à multiplicação do valor correspondente à média das receitas apuradas na forma do § 1º pelo número de dias de funcionamento do estabelecimento naquele mês.

§ 3º O critério estabelecido no § 1º poderá ser aplicado a pelo menos três meses do mesmo ano-calendário.

§ 4º No caso do parágrafo anterior, a receita média mensal das vendas, da prestação de serviços e de outras operações correspondentes aos meses arbitrados será considerada suficientemente representativa das receitas auferidas pelo contribuinte naquele estabelecimento, podendo ser utilizada, para efeitos fiscais, por até doze meses contados a partir do último mês submetido às disposições previstas no § 1º.

§ 5º A receita arbitrada a ser considerada nos meses subsequentes deverá ser atualizada monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 6º A diferença positiva entre a receita arbitrada e a escriturada no mês será considerada na determinação da base de cálculo dos impostos federais e contribuições sociais.

§ 7º O disposto neste artigo não dispensa o contribuinte da emissão de documentário fiscal, bem como da escrituração a que estiver obrigado pela legislação comercial e fiscal.

§ 8º A diferença positiva a que se refere o § 6º não integrará a base de cálculo de quaisquer incentivos fiscais previstos na legislação tributária."



Processo : 10855.000086/95-35
Recurso : 106.230
Acórdão : 202-13.108

submetidas a normas próprias para apreciação das questões de fato e de direito, bem como distintas as instâncias administrativas revisoras.

De qualquer sorte, exsurge dos autos que isso nenhum prejuízo causou ao exercício da ampla defesa pela ora recorrente, como bem demonstrado pela decisão recorrida, no que pertine aos requisitos obrigatórios do auto de infração.

E, quanto à referência às razões de defesa suscitadas pela impugnante, conforme determina o art. 31 do Decreto nº 70.235/72², acerca do arbitramento da receita de novembro/94, com base em acompanhamento diário das vendas – “ponto fixo” – não deixa de ser legítimo o procedimento da decisão singular, na área do IPI, de ter-se valido, neste aspecto, do decidido na área do IRPJ. Isto porque a decisão ali proferida foi trazida a estes autos (fls. 183/200), consoante, inclusive, disposição agora consagrada no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99³ (processo

² DECRETO Nº 70.235, DE 06/03/1972 - DOU DE 07/03/1972

“Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal e dá outras Providências.

CAPÍTULO I - Do Processo Fiscal (artigos 2 a 45)

SEÇÃO VI - Do Julgamento em Primeira Instância (artigos 27 a 36)

TEXTO:

“Art. 31 - A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.”

* Artigo com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993 (DOU de 10/12/1993, em vigor na data da publicação).

³ LEI Nº 9.784, DE 29/01/1999 - DOU DE 01/02/1999 - RET 11/03/1999

“Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

CAPÍTULO XII - Da Motivação (artigo 50)

TEXTO:

“Art. 50 - Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)”.



Processo : 10855.000086/95-35

Recurso : 106.230

Acórdão : 202-13.108

administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), subsidiariamente aplicável no âmbito específico do Processo Administrativo Fiscal (Lei nº 9.784/99, art. 69⁴).

Nesse passo, rejeito a preliminar invocada pela recorrente de que a decisão recorrida teria se omitido de apreciar os argumentos que deduziu na impugnação sobre conceitos dos institutos de direito (indícios, presunções e ficções) embaixadores de princípios (legalidade, tipicidade, capacidade contributiva e ampla defesa), que não poderiam ser afastados por uma simples lei ordinária, em afronta à Constituição Federal.

Isto porque está devidamente fundamentado na decisão recorrida do IRPJ, encampada pela do IPI, as razões pelas quais a autoridade singular entendeu que o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, consoante o art. 6º da Lei nº 8.846/94, não caracterizou uma “presunção absoluta”, não foi arbitrária e nem apenas com base em indícios, afastando, assim, as alegações deduzidas pela então impugnante neste particular.

Ademais, como é defeso à esfera administrativa apreciar questionamentos à constitucionalidade de lei, já que essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário pelo próprio texto constitucional, havia mesmo a decisão recorrida que se cingir ao exame do atendimento aos requisitos da Lei nº 8.846/94 para o emprego da “Ponto fixo”, o que ela o fez, não cabendo aqui ajuizar a sua validade, por se tratar de matéria pertinente ao mérito da exigência.

No mérito, mesmo abstraindo as alegações de violações a princípios constitucionais dos dispositivos em causa da Lei nº 8.846/94, o reconhecimento do caráter excepcional do instrumento de arbitramento da receita da contribuinte que ela comete ao Fisco impõe que o seu emprego se dê nos estritos termos e pressupostos nela estipulados, cuja observância, *in casu*, será objeto das considerações a seguir, com vistas ao deslinde do presente litígio.

Logo no início do *caput* do art. 6º Lei nº 8.846/94⁵ é fixado o pressuposto segundo o qual é facultado ao Fisco lançar mão desse instrumento, vale dizer, a verificação por indícios da ocorrência de omissão de receita.

⁴ LEI Nº 9.784, DE 29/01/1999 - DOU DE 01/02/1999 - RET 11/03/1999

“Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

CAPÍTULO XVIII - Das Disposições (artigos 69 e 70)

TEXTO:

“Art. 69 Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes, apenas subsidiariamente, os preceitos desta Lei.



Processo : 10855.000086/95-35
Recurso : 106.230
Acórdão : 202-13.108

Dos autos aparenta um certo descuido da autoridade lançadora em relação a esse requisito fundamental, pois a ele não se refere nenhum dos lançamentos efetuados contra a recorrente com base nesse instrumento excepcional de arbitramento de receita, omissão essa que só foi suprida pela intervenção da DRJ em Campinas – SP (fls. 201), que determinou o retorno do processo à DRF jurisdicionante para que se manifestasse sobre a “verificação prévia de omissão de receitas, ainda que sob forma indiciária”.

Dessa providência é que, finalmente, resultou o carreamento aos autos da Informação Fiscal de fls. 202, relacionando e anexando cópias dos documentos que traduziriam os indícios (fls. 204/217) que ensejaram a instauração de acompanhamento diário de faturamento da empresa, na forma do art. 6º Lei nº 8.846/94, quais sejam, em resumo:

- a) denúncia anônima de sonegação de impostos;
- b) termo de retenção de documentos lavrado em 04.11.93, referente a cheques, notas promissórias, relações de clientes, etc. ; e
- c) termos relativos à permanência em empresa transportadora de dois caminhões carregados de produtos industrializados pela recorrente, sem dispor da documentação fiscal correspondente no momento da verificação, apresentada e retida pelo Fisco uma hora após.

Na aludida informação fiscal foi aduzido, ainda, que, após o término do “ponto fixo”, a empresa foi submetida à ação fiscal, de onde resultou novas autuações (fls. 218/243). Por certo, esses elementos não se prestam para fundar o requisito necessário para que fosse desencadeado o procedimento aqui em exame, já que, mesmo referindo-se à ocorrências anteriores a ele, vieram à lume em data posterior.

Quanto aos elementos acima apontados, à falta de um maior aprofundamento da ação fiscal a partir deles, estabelecendo com maior transparência a sua robustez como indícios de omissão de receita a que alude a norma legal, afiguram-me como insuficientes para a satisfação desse requisito.

⁵ “Art. 6º - Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.” (negritei)



Processo : 10855.000086/95-35
Recurso : 106.230
Acórdão : 202-13.108

Se isso não bastasse, verifica-se que também não houve observância estrita da metodologia estabelecida nos §§ do art. 6º da Lei nº 8.846/94 para o arbitramento da receita mínima do mês de novembro/94 da recorrente, da qual decorreu a exigência em apreço, pois, ao invés de identificar os valores efetivos das receitas auferidas pela contribuinte em três dias alternados desse mês, necessariamente, representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou atividade, apurando a sua média para efeito do arbitramento da renda mensal, como preconizam os §§ 1º e 2º, a autoridade tributária identificou os valores efetivos do último decêndio, extraindo a sua média e, com alguns ajustes, dela se valeu para arbitrar a receita dos decêndios anteriores, compondo, assim, a receita mínima do indigitado mês de novembro/94.

Apesar de terem sido considerados um maior número de dados na amostra adotada pelo Fisco (10) do que naquela estabelecida na norma legal (3), o que em termos estatísticos asseguraria uma maior precisão do valor estimado, no caso, se prestou efetivamente para ampliar a distorção na aferição da receita do mês de novembro/94, considerando que a incidência de fatores sazonais, conforme demonstrado pela recorrente, implica que, historicamente, a receita do último decêndio do mês de novembro é superior à dos anteriores.

Aqui deve ser ressaltado que a própria norma legal determina que os dados da amostra, necessariamente, tem que ser representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou atividade, cabendo, portanto, ao Fisco esse cuidado na seleção da amostra, que, forçosamente, demandaria uma prévia avaliação de série histórica do comportamento da evolução da receita da empresa fiscalizada no mês a ser objeto de arbitramento.

Desse modo, os argumentos da recorrente acerca de não ser representativa do movimento do período a amostra adotada não poderiam ser descartados sob o fundamento de falta de prova do alegado, considerando que ao Fisco incumbia demonstrar a adequação da amostra escolhida aos critérios da lei.

Por outro lado, não há como deixar de concordar com a recorrente quanto à obviedade para o conhecimento do homem médio de algumas daquelas alegações (*início da alta no consumo com a entrada do verão e período de festas: natalina e de final de ano; evento 13º salário, pago no final de novembro, o que dá causa à estocagem pelos distribuidores*), além do que os fatos específicos alegados (*início da linha de produção PET - embalagem de 2.000ml - em*

⁶ "Art. 6º (...) § 1º Para efeito de arbitramento da receita mínima do mês, serão identificados pela autoridade tributária os valores efetivos das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês, necessariamente representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou da atividade.

§ 2º A renda mensal arbitrada corresponderá à multiplicação do valor correspondente à média das receitas apuradas na forma do § 1º pelo número de dias de funcionamento do estabelecimento naquele mês."



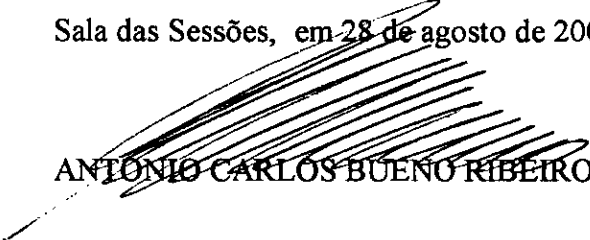
Processo : 10855.000086/95-35
Recurso : 106.230
Acórdão : 202-13.108

22.11.94; admissão no período de 140 empregados para atendimento do aumento da demanda), necessariamente, deveriam ser do conhecimento do Fisco ao tempo que permaneceu fiscalizando a empresa.

Finalmente, impende registrar que os gráficos e documentos que a recorrente aportou ao recurso no sentido de comprovar as suas afirmações sobre o crescimento de seu faturamento na exata proporção em que se aproxima o fim de cada ano e dos fatos alegados se mostram coerentes com o alegado.

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO