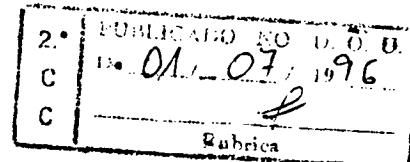




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



Processo n.º 10875.002246/91-55

Sessão de : 21 de junho de 1995

Acórdão n.º: 202-07.842

Recurso n.º: 95.978

Recorrente: ZEUS S/A INDÚSTRIA MECÂNICA

Recorrida : DRF em Guarulhos - SP

**IPI - Levantamento da produção por elementos subsidiários. Faltas apuradas no confronto com a produção registrada e demais elementos fornecidos pela autuada. Imposto devido. Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ZEUS S/A INDÚSTRIA MECÂNICA

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

Sala das Sessões, em 21 de junho de 1995

Helvio Escovedo Barcellos  
Presidente

Tarásio Campelo Borges  
Relator

Adriana Queiroz de Carvalho

Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 21 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Elio Rothe, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

fclb/



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10875.002246/91-55

Acórdão n.º: 202-07.842

Recurso n.º: 95.978

Recorrente: ZEUS S/A INDÚSTRIA MECÂNICA

## RELATÓRIO

ZEUS S/A INDÚSTRIA MECÂNICA recorre a este Conselho da decisão proferida pela DRF em Guarulhos - SP que julgou procedente a exigência fiscal descrita no Auto de Infração, Quadros Demonstrativos, Termo de Verificação, Termode Encerramento de Ação Fiscal e demais Documentos de fls. 02/07.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 41/47.

"Contra a empresa, em epígrafe, foi lavrado o Auto de Infração, fls. 06, de 08.10.91, para exigir Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de Cr\$ 53.98, Correção Monetária de Cr\$ 348.676,79, TRD Acumulada de Cr\$ 419.069,76, Juros de Mora Cr\$ 170.878,07, e Multa de Cr\$ 348.730,77, perfazendo o crédito tributário de Cr\$ 1.287.409,37.

Consoante evidencia a peça de autuação a exigência fiscal fundamentou-se na caracterização de omissão de receitas, apurada em auditoria de produção efetuada no período de 01.01.86 a 31.12.86, com base no consumo de embalagens de papelão para acondicionamento dos produtos da autuada.

Conforme demonstrativos de fls. 29 a 34, as diferenças verificadas indicaram que o contribuinte deu saída a produtos de sua linha de industrialização desacobertadas de notas fiscais de saídas no valor de Cr\$ 601.657,10.

Inconformada com a autuação, a empresa ingressa com a impugnação de fls. 09/25, apresentando, em resumo, os seguintes argumentos:

a- As diferenças verificadas nos estoques finais de embalagens são pequenas, representando 1,5% do total de embalagens adquiridas e evidentemente movimentadas no período



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

b- As sobras de embalagens são produto de mera dedução; elas não foram constatadas fisicamente nos almoxarifados da autuada e o cálculo foi feito empiricamente, comparando-se a venda dos produtos com as embalagens supostamente consumidas.

c- O método de apuração do consumo de embalagens foi igualmente empírico, pois não se levou em conta determinados fatores, tais como: trocas de embalagens entre produtos, utilização de mais de uma embalagem para um só produto ou substituição por engradados de madeira, dependendo da distância e do meio de transporte e a utilização de embalagens para transporte interno de peças.

d- Trata-se, no caso, de caixas de papelão e não de caixas de jóias, de tal forma que se constituem em um simples meio de acondicionamento, por isso mesmo que sua não correspondência com a quantidade de produtos vendidos não poderia servir de apoio para uma dedução de saídas sem a devida emissão de notas fiscais. É freqüente, ademais, um comprador adquirir produtos diretamente da autuada, retirando-os em seus estabelecimentos (matriz e filial), dispensando a embalagem por fazer o transporte em seu próprio veículo.

e- Na legislação paulista do ICMS existe dispositivo análogo ao Artigo 343, do RIPI, porém o Tribunal de Impostos e Taxas, órgão julgador administrativo de segunda instância na área do ICMS em São Paulo tem julgado improcedentes autuações nos casos em que cita, fls. 12/13. Também na via judicial, a 2ª. Turma do Tribunal Federal de Recursos julgou improcedente dívida arbitrada com base no estoque de embalagens, no caso em que menciona (fls. 13).

f- O IPI é recolhido mensalmente como é sabido. A prescrição do direito de exigí-lo corre mês a mês. O auto de foi lavrado em outubro de 1991 e, então, só eventuais débitos do IPI de outubro, novembro e dezembro de 1986 poderiam ser alcançados pela autuação; não os débitos dos meses anteriores, que ficaram indevidamente incluídos no auto, pois apanhou as diferenças do ano todo de 1986.

g- O imposto está sujeito ao princípio da legalidade tributária, princípio de ordem constitucional segundo o qual o tributo só pode ser exigido na exata medida em que a lei o autoriza. No caso ora discutido, não há nenhuma prova da saída dos produtos indicados nos anexos do auto de infração, senão mera suposição descabida da fiscalização, tampouco existindo valores apurados com precisão sobre os quais pudesse ser o imposto calculado e exigido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

h- A venda de produtos sem a emissão de notas fiscais é produto da imaginação do agente do fisco, que se baseou em meios indiciários totalmente inadequados para tal suposição. E um tributo não pode ser exigido com apoio em mera suposição; ainda mais quando a suposição se focaliza em fraude, pois a prova de fraude tem de estar necessariamente apoiada em elementos sólidos de convicção, de modo a não pairar a menor sombra de dúvida quanto à sua ocorrência. Não é, à toda evidência, o que ocorre no presente caso.

Às fls. 27, o autor do procedimento fiscal defende a sua manutenção, pelas razões que expõe."

A autoridade monocrática julgou procedente o lançamento de ofício, com os seguintes fundamentos:

"A autuação é decorrente de levantamento efetuado pela fiscalização, através da comparação dos registros de saídas dos produtos fabricados pela empresa com a quantidade de embalagens consumida no período de 01.01.86 a 31.12.86, com base em elementos fornecidos pelo contribuinte.

No levantamento apurou-se omissão de receitas caracterizada pela saída de produtos da linha de industrialização da autuada desacobertadas de notas fiscais de saídas no montante de Cr\$ 601.657,10.

O Art. 108 da Lei nr. 4.502/64, matriz legal do Art. 343, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nr. 87.981/82, autoriza o Fisco a reconstituir a produção do estabelecimento a partir dos elementos subsidiários, entendendo-se como tal: o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens.

Tal técnica tem por objetivo apurar "a verdade", a produção que realmente ocorreu, e "nunca arbitrar" a produção.

Evidente que, se no processo produtivo ocorrerem quebras, estas devem ser consideradas, sob pena de resultar distorcida a produção real que se pretenda apurar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

A legislação estabelece limites para essas quebras no Art. 184, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nr. 85.450/80 (matriz legal: Art. 46 da Lei nr. 4.506/64), determinando que, na ausência de laudo, integrará o custo de produção dos bens ou serviços vendidos apenas o valor das "quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio".

Os critérios de razoabilidade se fixam no que comumente ocorre com as quebras ou perdas de bens idênticos em empresa congênere.

A fiscalização, no presente levantamento, admitiu a quebra de 1% sobre o total de embalagens consumidas no período, por entender que tal percentual encontrava-se dentro dos parâmetros de razoabilidade admitidos para empresas congêneres.

Fustiga a autuada o procedimento fiscal, argumentando que foi utilizado um método empírico na apuração das sobras de embalagens, em primeiro lugar, porque as sobras são produto de mera dedução. Tal alegação é injustificada, tendo em vista que:

- o consumo de embalagens é diretamente proporcional ao volume de produção do estabelecimento, de tal forma que, se para fabricar tal quantidade de um produto, consomem-se tais quantidades de uma dada embalagem, inversamente, da quantidade que se tenha consumido da mesma embalagem, descontadas as perdas razoáveis, num dado período de tempo, pode-se inferir o volume de produção do estabelecimento.

- os cálculos foram feitos com base em dados e elementos fornecidos pela própria autuada, tendo, portanto, o respaldo em elementos concretos e idôneos extraídos de sua própria documentação fiscal.

Alega a impugnante ser igualmente empírico o método de apuração do consumo de embalagens, pois não se levou em conta certos fatores, tais como: trocas de embalagens entre produtos, utilização de mais de uma embalagem para um só produto ou substituição por engradados de madeira, a utilização para transporte interno de peças e a venda direta a consumidores, dispensando-se a embalagem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

Não procede a argumentação da autuada, tendo em vista que se tratam de alegações hipotéticas, não se fundamentando em elementos concretos e objetivos que possam confirmar, quantitativamente, a ocorrência de tais eventos.

Ademais, em se verificando alguns desses fatores, como por exemplo, a substituição de embalagens por engradados ou a dispensa nas vendas diretas a consumidores, a diferença apurada iria se alargar mais ainda, já que os produtos vendidos fora considerados todos com embalagem.

De outro modo, caso ocorressem trocas de embalagens entre os produtos, teríamos, em alguns casos, a quantidade apurada através das vendas maior que a quantidade apurada através do consumo, o que não ocorre no caso em tela (fls. 32).

A impugnante nem eventa a possibilidade de ocorrência de quebras ou desperdícios no processo de acondicionamento dos produtos. Com efeito, sendo esta a etapa final do processo produtivo, as perdas de embalagens são, via de regra, insignificantes, principalmente se comparadas com as quebras verificadas em outros insumos, tais como matérias-primas e produtos intermediários.

Dessa forma, o índice de 1% adotado pela fiscalização encontra-se dentro dos parâmetros utilizados no acondicionamento de bens idênticos em empresa congênere.

O índice de 1,5% apurado pela autuada considerando as sobras, nos estoques finais, de 851 embalagens em função da soma das quantidades existentes no estoque no início do período e as compras do período, totalizando 57.004 unidades, não pode ser confundido com o índice de quebras, uma vez que inclui os estoques finais (18.649 embalagens) que, por não terem participado do processo produtivo, não estavam sujeitos àquelas perdas. Ressalte-se, também, que no cálculo das 851 embalagens já havia sido considerado um índice de quebras de 1%, caso contrário, a diferenças seria ainda maior.

Portanto, não tendo a impugnante comprovado as perdas através de laudo técnico, tampouco fundamentado as suas alegações através de registros contábeis ou outros elementos concretos, deve ser mantido o procedimento fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

A impugnante contesta o fato da fiscalização exigir o imposto em dezembro/86 quando as diferenças foram apuradas durante todo o ano de 1986, argumentando, também, que somente os eventuais débitos de outubro, novembro e dezembro poderiam ser alcançados pela autuação, tendo em vista que o prazo de prescrição é de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, sendo que tal prazo corre mês a mês.

Na impossibilidade de precisar as datas das saídas dos produtos do estabelecimento da autuada, a fiscalização adotou o mês de dezembro/86 como o da ocorrência dos fatos geradores e, consequentemente, do vencimento da obrigação.

Não assiste razão à impugnante para contestar tal procedimento, tendo em vista que, em sua defesa, ela não informa as datas das efetivas saídas e porque o critério utilizado pela fiscalização é o que lhe foi mais benéfico, pois quaisquer outras datas adotadas como de ocorrência dos fatos geradores, iria antecipar o vencimento da obrigação, onerando-a no que se relaciona com os acréscimos legais.

A alegação de prescrição dos débitos relativos ao período de janeiro a setembro/86 é incabível. Analisando os argumentos com decadência e homologação do lançamento, conforme vê-se a seguir.

As três modalidades de extinção do crédito tributário estão previstas no Art. 156, do Código Tributário Nacional, Lei nr. 5.172/66: a prescrição e a decadência, no inciso V e o pagamento antecipado e homologação do lançamento, no inciso VII.

A prescrição se refere a ação para cobrança do crédito tributário, conforme disposto no Art. 174, do CTN, que estabelece o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva, que nasce com o lançamento definitivo.

No presente caso, não há que se falar em prescrição, visto que nem mesmo lançamento houve.

No caso do IPI, o lançamento é por homologação isto é, efetuado pelo próprio contribuinte (auto lançamento) que tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que esta,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homóloga ( Art. 150 - caput, do CTN).

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (Art. 150, parágrafo 4º ).

Conseqüentemente, se o sujeito passivo não antecipar o pagamento, sem prévio exame, não existe atividade a ser homologada, nem tampouco lançamento.

Portanto, na presente autuação, aplicam-se as regras da decadência, na forma disciplinada no Art. 173, do CTN, transcreto a seguir:

"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Neste caso, ter-se-ia que para os fatos geradores ocorridos de janeiro/86 a dezembro/86, o prazo de decadência começou a fluir em 1º. de janeiro de 1987, esgotando em 1º. de janeiro de 1992.

Dessa forma, são inválidos os argumentos da defendant que objetivam alterar as datas de ocorrência dos fatos geradores para, assim, alegar a extinção do crédito tributário correspondente, pois em qualquer data que ocorressem tais fatos geradores, durante o ano-base de 1986, a constituição do crédito teria se verificado dentro do prazo que a lei lhe faculta.

Não procedem as alegações da impugnante de que a autuação é contrária ao princípio da legalidade tributária, não havendo prova das saídas dos produtos e tampouco existindo valores apurados com precisão sobre os quais pudesse ser o imposto calculado e exigido.

O levantamento da produção por elementos subsidiários é procedimento legítimo, encontrando amparo legal no artigo 343, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nr. 87.981/82, o qual determina em seu parágrafo 1º :



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

"Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente..."

Ademais, todas as informações necessárias à efetivação dos cálculos como estoques iniciais, estoques finais, vendas, compras, devoluções de compras e de vendas, etc foram fornecidas pela própria autuada, tendo, portanto, o respaldo em elementos concretos e idôneos extraídos da documentação fiscal da empresa.

Finalmente, argumenta a autuada que um tributo não pode ser exigido com apoio em mera suposição, ainda mais quando a suposição se baseia em fraude, a qual deve ser provada através de elementos sólidos de convicção, o que incorre no caso em tela.

É preciso esclarecer que não há, na presente autuação, imputação de penalidade por fraude, caso em que estas seriam agravadas, além do que seria instaurado procedimento específico para apuração do ilícito penal.

De outro modo, comprovado que o levantamento da produção por elementos subsidiários é procedimento legítimo, com fundamentação legal, o "ônus probandi" compete ao contribuinte que, ao apresentar a impugnação, deveria fazer a prova das suas alegações ou afirmações, baseada em elementos concretos e substanciais que pudessem invalidar o procedimento fiscal.

Face ao exposto, DECIDO acolher a impugnação, por tempestiva, para, no mérito, **INDEFERI-LA.**"

Inconformada, a autuada recorre a este Conselho, reiterando parte de suas razões iniciais e acrescentando que:

*"A decisão recorrida é um amontoado de erros inperdoáveis. Diz, por exemplo, que as diferenças de embalagens seriam maiores, se se levasse em conta as palavras da própria recorrente. As substituições e as trocas de embalagens não aumentariam necessariamente as sobras, como erradamente afirmado na decisão. Às vezes, isso foi dito na impugnação, para um produto pequeno pode-se usar a sua própria embalagem (pequena) e mais uma, maior, para melhor proteção do produto, dependendo da distância*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10875.002246/91-55  
Acórdão n.º: 202-07.842

*do local da entrega e do meio de transporte; as condições climáticas também às vezes são consideradas. Nestes casos haveria faltas das embalagens maiores em confronto com os produtos saídos que lhes correspondem. As trocas, substituições e perdas de embalagens resultam, é lógico, em diferenças, mas não aumentariam as sobras. O que se afirma na decisão não passa de um sofisma, lançado com o propósito de iludir o analista menos atento."*

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of three variations of the initials "J. P. S." stacked vertically.



Processo nº 10875.002246/91-55

Acórdão nº 202-07.842

## **VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES**

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, a exigência fiscal teve origem em auditoria de produção realizada no estabelecimento industrial da recorrente, tendo como elementos subsidiários as caixas de papelão empregadas no acondicionamento dos diversos produtos por ela industrializados (embalagens específicas por produto), nos termos do disposto no artigo 343 do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

A recorrente não discute a veracidade das informações que deram origem aos Quadros Demonstrativos de fls. 29/34, que apontam uma diferença no estoque de 11 (onze) diferentes tipos de embalagens por ela utilizadas, no período de janeiro a dezembro de 1986. Porém, não aceita que na falta de tais embalagens a fiscalização considere que a mesma deu saída não escriturada de igual quantidade de produtos industrializados.

Ocorre, que a ora recorrente, em nenhum momento, sequer alegou quebras superiores às adotadas na auditoria de produção, limitando-se a alegar, sem apresentar qualquer elemento de prova, que deu destinação diversa às embalagens que deveriam ter destinação específica para cada um dos produtos identificados nos Quadros Demonstrativos de fls. 29/34.

Ademais, parte das razões de impugnação, se consideradas pela autoridade monocrática, agravariam a exigência fiscal, pois a então impugnante alegou que “dependendo da distância que o produto deve percorrer e o meio de transporte, ... embalagens de papelão são substituídas por engradados de madeira”, e, concluindo seu arrazoado, afirmou: “É freqüente, ademais, um comprador adquirir produtos diretamente da autuada, retirando-os em seus estabelecimentos (matriz e filial), dispensando a embalagem por fazer o transporte em seu próprio veículo”.

Ora, se os produtos vendidos foram todos considerados embalados em caixas de papelão específicas e a própria recorrente admite tê-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10875.002246/91-55

Acórdão nº 202-07.842

los comercializado sem a referida embalagem, a diferença encontrada no curso da ação fiscal, se incorreta, beneficiou a autuada.

Portanto, entendo que deve ser mantida a exigência do tributo com base nos diversos produtos identificados às fls. 33/34, cujas faltas foram apuradas nos termos do disposto no artigo 343 do RIPI/82.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 1995

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES