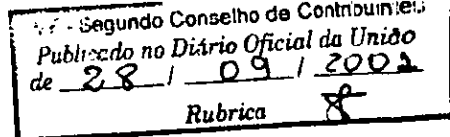




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

Sessão : 20 de junho de 2001
Recorrente : MAHNKE INDUSTRIAL S/A
Recorrida : DRF em São Paulo - SP

IPI – OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO – O lançamento do crédito tributário deve estar apoiado em base sobre a qual não exista dúvida quanto à correta determinação da matéria tributável, não sendo suficientemente segura a omissão de receita que se pretende caracterizar levando-se em conta diferença de estoque de matéria-prima representada por um único insumo utilizado na fabricação do produto acabado, abandonando-se os demais, que também foram objetos do levantamento. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MAHNKE INDUSTRIAL S/A.

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

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López, Francisco Sérgio Nalini, Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Renato Scalco Isquierdo.
cl/cesa



Processo : 10880.000846/90-29

Acórdão : 203-07.413

Recurso : 97.192

Recorrente : MAHNKE INDUSTRIAL S/A

RELATÓRIO

Trata-se de retorno da Diligência n.º 203-00.401, Sessão de 06/12/95, desta Câmara, acostada às fls. 888/894 dos autos, cujo relatório adoto e leio em plenário para conhecimento do Colegiado.

Acolhendo voto do i. Conselheiro-Relator, naquela oportunidade, o julgamento foi convertido em diligência para que a repartição preparadora anexasse ao presente processo elementos do processo fiscal relativo ao IRPJ, admitido como sendo o “processo-matriz”. Entre esses elementos incluir-se-ia “a decisão de última instância administrativa no processo de exigência do IRPJ, consubstanciada no correspondente acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes.”¹.

Através do Despacho de fls. 905, de 12/09/96, aquela repartição retornou o processo a este Segundo Conselho de Contribuintes, informando que, até aquela data, referido “processo-matriz” ainda não havia sido apreciado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, razão pela qual deixava de anexar o solicitado acórdão, fazendo a anexação apenas da decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, às fls. 898/903, assim ementada:

“I.R.P.J. – Omissão de receita apurada em decorrência de auditoria de produção levada a efeito pela fiscalização do IPI. Autuação procedida face ao reflexo que a falta apontada produz na apuração do lucro líquido e, conseqüentemente, na do lucro real. Tratando-se de um processo originário do procedimento acima referido, deve a apreciação deste acompanhar o decidido no processo principal, no qual foram acatadas em parte as alegações apresentadas pela recorrente, o que implica no deferimento parcial da impugnação interposta.”

Em consulta àquele Conselho, consta que mencionado recurso encontra-se na Oitava Câmara, aguardando julgamento.

É o relatório.

¹ Voto condutor do aresto. Fls. 894.



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Com o devido respeito àqueles que entenderam de forma diferente, considero que o procedimento em pauta já reunia condições de ir a julgamento naquela assentada (Sessão de 06/12/95, em que o julgamento do feito foi convertido em diligência) independentemente da decisão que viesse a ser adotada pelo Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes relativamente ao processo formalizado para cobrança do IRPJ e seus consectários, os quais, em suma, teriam se originado dos levantamentos efetuados em fiscalização do tributo IPI, objeto deste processo, com base em auditoria de produção. Senão vejamos.

A peça vestibular nos dá conta de que, em seus levantamentos, procedidos em relação aos anos-calendário de 1985 e 1986, a fiscalização concluiu pela ocorrência de omissão de receitas operacionais, materializada pela saída do produto “prensa”, de fabricação da autuada, sem o competente lançamento do IPI, detectada com base no consumo da matéria-prima ferro, admitida como sendo uma das mais representativas na linha de produção desse equipamento. Ressalte-se que os levantamentos foram efetuados também com relação às matérias-primas “aço” e “bronze”, porém, abandonadas pela autuante quando da eleição da matéria-prima que serviria de base às suas conclusões, fazendo-se constar do “Termo de Verificação”, lavrado em 07/12/89 (fls. 192/193), que:

“[...]”

- 6 – Do confronto entre os Demonstrativos referidos no item 5 retro, apurou-se diferenças entre o consumo informado de matérias-primas e o consumo resultante da produção registrada (Demonstrativo das Diferenças Apuradas).
- 7 – Dentre as diferenças apuradas nas matérias-primas, selecionou-se a matéria-prima “Ferro” para efeito de cálculo do valor tributável, uma vez que apresentou diferenças positivas nos dois anos base examinados significando omissão de receita relativa à saídas de produtos do estabelecimento, sem emissão do documentário fiscal correspondente e, conseqüentemente, sem o recolhimento dos tributos devidos.” (negritei)

A recorrente, no item 2.2.8 do seu recurso voluntário, às fls. 679 do autos, aduz que “[...] a Jurisprudência desse Egrégio Segundo Conselho sobre o artigo 343 do RIPI/82 considera que não é suficiente para determinar a produção por elementos subsidiários quando o



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

Fisco não consegue trazer aos autos **mais de um elemento concorrente** daqueles estabelecidos no aludido dispositivo [...].

Os Quadros Demonstrativos de fls. 178 e 190 totalizam as diferenças apuradas no estoque dessas matérias-primas, obtidas mediante o confronto entre os quantitativos escriturados/informados pela empresa, conforme segue:

Período 01/01/85 a 31/12/85 (fls. 178)
VIII - Demonstrativo das Diferenças Apuradas

	AÇO (kg)	FERRO (kg)	BRONZE (kg)
Consumo de matéria-prima - Quadro I ²	609.687	217.212	10.340
Consumo de matéria-prima na produção Quadro VII ³	537.506	142.914	6.554
Diferença	72.181	74.298	3.786

Período 01/01/86 a 31/12/86 (fls. 190)
VIII - Demonstrativo das Diferenças Apuradas

	AÇO (kg)	FERRO (kg)	BRONZE (kg)
Consumo de matéria-prima - Quadro I ⁴	1.477.467	435.077	7.493
Consumo de matéria-prima na produção Quadro VII ⁵	1.554.507	336.685	16.916
Diferença	(77.040)	98.392	(9.422)

Considerou-se, assim, que a diferença apurada no levantamento de estoque da matéria-prima ferro daria para fabricar uma quantidade determinada de "prensas", tomando-se

² Extraídos das informações fornecidas pela empresa, conforme item 6 do "Termo de Verificação" de 192/193.

³ Resultante da produção registrada - loc. Cit.

⁴ Idem nota 2 supra.

⁵ Idem nota 3 supra.



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

como parâmetro a média do volume de ferro utilizado na fabricação de cada unidade. Dessa forma, chegou-se a quantitativos de produção superiores aos que haviam sido faturados, ou seja, o consumo informado daria para produzir quantidades maiores do produto acabado em relação às vendas efetivamente faturadas, tributando-se essa diferença como omissão de receitas operacionais pela saída desses produtos sem a emissão de nota fiscal, sendo 21 unidades em 1985 e 23 unidades em 1986.

A autoridade julgadora *a quo*, após a audiência da autora do procedimento, através da outrora existente "Informação Fiscal", acostada às fls. 645/656, reduziu significativamente sobreditos quantitativos para 1 (uma) prensa em 1985 e 14 (catorze) prensas em 1986, significando dizer que essa diferença, respectivamente, passou a ser de 3.887 kg e 50.734 kg, conforme encontra-se consignado no Quadro Demonstrativo de fls. 652, reproduzido abaixo:

MATÉRIA-PRIMA "FERRO" EM KG

	1985	1986
Consumo de Matéria-prima Registrado	147.435	300.489
(-) Consumo de MP na Produção Registrada	124.879	227.776
(-) Consumo de MP na Produção de Peças	18.669	21.979
(=) Diferença	3.887	50.734

Passando à apreciação dos fatos acima relatados, verifica-se, de pronto, que a diferença de 3.887kg, mantida em primeira instância, com base na citada "Informação Fiscal" de fls. 645/656, no ano de 1985, é extremamente pequena para que seja levada em consideração, já que representa apenas 2,63% do consumo total da matéria-prima no período considerado. Some-se a isto o fato de que, se tivessem sido efetuados os cálculos em relação às matérias-primas aço e bronze, que também são componentes importantes na produção, essa diferença poderia não ser confirmada, ou até mesmo poderia desaparecer inteiramente, pois as diferenças originalmente apuradas nessas matérias-primas, em números absolutos, foram quantitativamente menores, ou seja: aço = 72.181kg e bronze = 3.786kg.

O mesmo pode ser dito com relação à diferença de 50.734kg, mantida no ano de 1986, se considerarmos que o resultado do levantamento originalmente efetuado, relativamente às



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

citadas matérias-primas aço e bronze, apresentou, no mesmo período, resultado inverso, isto é, o consumo das mesmas no processo produtivo teria se dado em volume maior que o consumo de matérias-primas informado pela empresa, informação essa que teria sido extraída dos seus registros. Deve-se convir que as diferenças positivas obtidas no levantamento das matérias-primas aço e bronze, de certa forma, **conflitam-se com a diferença negativa resultante do mesmo trabalho relativamente à matéria-prima ferro, fatos que enfraquecem a autuação e lançam dúvidas sobre sua certeza e segurança, pressupostos basilares para a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício.** Para justificar sua opção pela matéria-prima “ferro” em seus levantamentos, a fiscalização afirma, no item 7 do supratranscrito “Termo de Verificação” de fls. 192/193, que “Dentre as diferenças apuradas nas matérias-primas, selecionou-se a matéria-prima “Ferro” para efeito de cálculo do valor tributável, **uma vez que apresentou diferenças positivas nos dois anos base examinados** significando omissão de receita relativa às saídas de produtos do estabelecimento, sem emissão do documentário fiscal correspondente e, conseqüentemente, sem o recolhimento dos tributos devidos.” (negritei)

Se os levantamentos estenderam-se a três importantes componentes da fabricação, deveria o trabalho fiscal ter contemplado avaliações que levassem em conta todos esses componentes, mesmo porque as diferenças que permaneceram, em relação ao consumo total dessas matérias-primas nos períodos considerados, após as devidas correções efetuadas na Informação Fiscal e confirmadas pela autoridade julgadora singular, foram bastante reduzidas em relação ao quantitativos que embasaram o lançamento. Entretanto, a fiscal autuante justificou o silêncio em relação àquelas diferenças, que seriam de natureza diametralmente opostas à considerada nos trabalhos fiscais no ano de 1986, sob a singela justificativa de que foram motivadas pelo fato de nos dois exercícios considerados terem sido diferenças positivas.

Conforme já foi ressaltado inicialmente, os levantamentos de auditoria foram efetuados em relação às três matérias-primas consideradas significativas na linha de produção, optando a fiscalização por uma delas para, na fase seguinte dos trabalhos fiscais, presumir a saída de mercadoria acabada sem a emissão da nota fiscal respectiva, significando dizer que o levantamento concluiu por levar em consideração apenas uma dessas matérias-primas, escolhida sob uma justificativa que, com a devida vênia, considero inadequada ao caso sob análise.

Ora, quando o levantamento é efetuado em relação a mais de uma matéria-prima, como no presente caso, o critério para que se faça a opção por um dos três insumos, de forma a traduzir as diferenças detectadas em produto acabado, seria a de se escolher a que resultasse na menor quantidade em unidades desse produto a ser tributado, pois, em assim procedendo, indiretamente estar-se-ia considerando as diferenças verificadas nos três componentes de produção, que foram objeto dos levantamentos, mas que, por motivos óbvios, não se faz possível identificar, com a indispensável segurança jurídica, qual das três diferenças seria a mais adequada para satisfazer a busca da justiça fiscal, objetivo final de todo o procedimento.



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

Não se trata, obviamente, de se querer impor que as diferenças verificadas em relação a cada um dos insumos resultem em exatamente o mesmo quantitativo de produto acabado a ser considerado no lançamento de ofício. Se porventura tal situação viesse a ocorrer, o mais apropriado seria considerar-se a mesma como mera coincidência, jamais como sendo o resultado que se deva buscar quando da utilização de mais de uma matéria-prima como objeto da investigação fiscal.

A lógica nos conduz ao raciocínio de que, se na avaliação tivessem sido consideradas as três matérias-primas, aço, bronze e ferro, no exercício de 1985, a diferença do produto acabado, que foi reduzida de 21 (vinte e uma) unidades para apenas 01 (uma) unidade, poderia até mesmo desaparecer, em face da ínfima diferença que restou após a revisão dos trabalhos efetuada pela autoridade fiscal. No que diz respeito ao exercício de 1986, a diferença originalmente consignada no lançamento teve uma redução menor, porém, significativa, passando de 23 (vinte e três) para 14 (catorze) unidades, igualmente com a limitação de se considerar apenas a matéria-prima ferro como o parâmetro válido para a autuação.

Ainda com referência ao exercício de 1986, pode-se dizer que a situação mostra-se igualmente insustentável, pois nos dois outros insumos desprezados – aço e bronze – as diferenças seriam inversas à detectada na matéria-prima ferro, ou seja: o consumo das citadas matérias-primas, na fabricação do produto acabado (prensas), teria sido maior que o consumo escriturado dessas matérias-primas, importando em dizer que teria sido utilizada matéria-prima adquirida à margem da escrituração. Dessa forma, no Quadro Demonstrativo de fls. 190, essas diferenças estão representadas por números negativos, equivalentes a 77.040kg e 9.422kg, respectivamente. De outra forma, a diferença detectada na matéria-prima ferro é positiva em 98.392kg, tendo a autuação sido efetuada porque, presumidamente, teria havido insuficiência no faturamento das saídas do produto acabado em relação ao consumo da matéria-prima, constante da escrituração. Se relativamente ao insumo ferro a fiscalização presumiu que o consumo dessa matéria-prima daria para produzir uma quantidade maior do produto acabado, em relação ao que foi dado saída acompanhado de nota fiscal, nos dois insumos não considerados as matérias-primas consumidas seriam insuficientes para produzir a quantidade do produto acabado, constantes das notas fiscais de vendas, caracterizando situação inversa, traduzida pela suposta aquisição dessas matérias-primas com recursos à margem da escrituração.

Desses fatos depreende-se tratarem-se de situações mutuamente excludentes, que se anulam quando a avaliação é voltada para o mesmo produto acabado, não se podendo dizer, com a imprescindível segurança que o caso requer, que esta ou aquela interpretação seja a mais correta (a diferença a ser considerada no lançamento é a que apresenta resultado positivo ou negativo?). Somente pode ser entendida a posição fiscal, ao eleger o ferro como fundamento às suas conclusões, ao fato de o mesmo ter sido considerado apenas porque as diferenças, nos dois exercícios fiscalizados, apresentaram-se positivas, conforme suas próprias palavras: “Dentre as



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

diferenças apuradas nas matérias-primas, selecionou-se a matéria-prima “Ferro” para efeito de cálculo do valor tributável, **uma vez que apresentou diferenças positivas nos dois anos base examinados [...]**⁶. (negritei)

Considero, assim, que, no presente caso, a autoridade fiscal não deveria ter-se atido a apenas um insumo, dentre os que compõem o produto final acabado e que foram objeto de idênticos e simultâneos levantamentos, na pretensão de investigar indícios de omissão de receitas em estabelecimento industrial que, presumidamente, teria dado saída de produtos de sua fabricação sem a emissão da nota fiscal de venda. Em 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 Código Tributário Nacional – CTN.

A propósito, peço vênica para transcrever excerto do voto condutor do Acórdão n.º 201-69.903, Sessão de 30/08/95, proferido pela i. Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak:

“[...]”.

Este Colegiado tem admitido, em sólida e uniforme jurisprudência, que o levantamento de produção pode ser efetuado tomando-se por base um só dos insumos empregados, desde que significativo e confiável. Essa jurisprudência tem assento no fato de que não é necessário nem exigível que o Fisco apure todos os elementos que interferem em uma linha de produção para efetuar seu cálculo, o que implicaria esforço imenso e efetiva obstância para a ação fiscal.

Entretanto, se todos os insumos são objeto do levantamento, até porque o fisco inverteu o ônus atribuindo sua feitura ao contribuinte, então não há como ignorar a totalidade dos elementos informados e escolher um só, que apresente discrepância, para desta extrair presunção de saída do produto final em que é normalmente empregada, conclusão conflitante com os demais dados apurados em relação ao mesmo produto.

O essencial é que, se de um lado o Fisco pode levantar a produção com base em um só elemento subsidiário, ele não pode fazê-lo se houver levantado os dados pertinentes a todos os elementos subsidiários ao cálculo dessa mesma produção. Se o fizer, como ocorre no caso, há que necessariamente concluir pelo quantitativo que concilie os dados apurados.”

⁶ Termo de Verificação, lavrado em 07/12/89 - fls. 192/193.



Processo : 10880.000846/90-29
Acórdão : 203-07.413
Recurso : 97.192

Esse é o entendimento dominante na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, consoante se pode observar do Acórdão nº 107-04.698, Sessão de 07/01/98, da lavra do i. Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que, por unanimidade, proveu recurso voluntário, assim ementado:

“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.”

No voto condutor do sobredito acórdão, assim se expressou aquele Conselheiro:

“Acima disso, a gravidade da infração imputada à recorrente, ou seja, omissão de receitas, carece de exame mais aprofundado de sorte a consolidar a ilação extraída dos resultados obtidos nos levantamentos da produção, e para concluir-se pela ocorrência de vendas sem notas.

O resultado do levantamento da produção, com base em apenas uma das matérias-primas que compõem a fórmula também contestada pelo sujeito passivo, é insuficiente, devendo-se levantar a participação dos demais ingredientes. Sem isso, a ilação extraída do levantamento poderia indiciar, quando muito, a venda pura e simples da farinha de trigo.

A presunção extraída pelo fisco não é, portanto, precisa de modo a afastar ilações antípodas e igualmente válidas.”

No procedimento em foco, a autoridade fiscal tributou receita que presumiu ter sido omitida, em face da diferença de estoque apurada em relação a um dos insumos utilizados na produção, abandonando as demais matérias-primas que, se consideradas nos levantamentos, poderiam, ou não, confirmar a procedência do lançamento, fato que, em caso positivo, o solidificaria, mas que, não tendo sido consideradas, passa a idéia de fragilidade e incerteza, não condizentes com o princípio da verdade material que rege o Processo Administrativo Tributário.

Nessa ordem de juízos, dou provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ