



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 10880.000847/90-91
Recurso nº : 107.857 – VOLUNTÁRIO E *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ – EXS: DE 1986 e 1987
Recorrentes : DRF EM SÃO PAULO – SP E MAHNKE INDUSTRIAL S/A
Recorrida : DRF EM SÃO PAULO - SP
Sessão de : 17 DE OUTUBRO DE 2001
Acórdão nº : 108-06.723

RECURSO *EX OFFICIO* – Não se conhece, quando a decisão de primeiro grau exonerou o sujeito passivo de crédito tributário inferior ao novo limite de alçada agora em vigor.

Recurso de ofício não conhecido.

IRPJ – 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 voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos interpostos pelo **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO – SP** e por **MAHNKE INDUSTRIAL S/A**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** do recurso de ofício e **DAR** provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE E RELATOR**

Processo nº : 10880.000847/90-91
Acórdão nº : 108-06.723

FORMALIZADO EM: 30 OUT 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA E LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira TÂNIA KOETZ MOREIRA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'CA' or similar, located below the text of the decision.

Processo nº : 10880.000847/90-91

Acórdão nº : 108-06.723

Recurso nº : 107.857

Recorrente : DRF EM SÃO PAULO – SP e MAHNKE INDUSTRIAL S/A

RELATÓRIO

MAHNKE INDUSTRIAL S/A, inscrita no CGC/MF sob o nº 61.565.180/0001-43, recorre a este Conselho da decisão da DRF em São Paulo/Centro Norte (SP), que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração de fls. 08/14.

O litígio submetido ao deslinde desta Câmara, relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, dos exercícios 1986 e 1987, referente ao período de 01/01/85 a 31/12/86, é resultante de tributação na área do imposto sobre produtos industrializados, no processo nº 10880.000846/90-29, no qual, através de auditoria da produção efetivada na mesma empresa, no mencionado período, apurou-se vendas de produtos à margem da escrituração regular, conforme descrição constante às fls. 06/07.

De acordo com o Termo de Verificação (fls. 06/07), a fiscalização apurou:

“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.

8. Para fins de cálculo do valor tributável (Demonstrativos da Valorização das Omissões) as diferenças de “Ferro” apuradas foram



convertidas em Prensas, considerando-se a Quantidade média de ferro utilizada em cada prensa. Esta quantidade média de "Ferro" foi conseguida mediante a somatória da quantidade total de "Ferro" informada nos quadros de consumo, dividida pelo número de Prensas produzidas no período.

Considerou-se preço médio da Prensa, a somatória do preço de venda de todas as prensas, dividida pelo número de Prensas vendidas no período.

9. Os valores referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) foram distribuídos pelos 12 (doze) meses do período, para fins de cálculo dos acréscimos legais, tendo em vista não ser possível identificar o período base de cada fato gerador."

Como corolário da autuação na área do IPI, referidas vendas de produtos acabados (prensas), consideradas desacompanhadas de notas fiscais, refletiram sobre a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica, pelo que também lavrou-se contra a contribuinte o auto de infração em causa (fls. 08/14) e formalizou-se o presente processo relativo à tributação da diferença ocasionada pela diminuição do lucro líquido e, em consequência, do lucro real, base de cálculo do imposto.

Inconformada com a exigência, a autuada ingressou, em 17/09/90, com a impugnação de fls. 19/24, a qual reporta-se à impugnação ao auto de infração do IPI, e de cujo procedimento deriva a presente autuação, a fim de que sejam proferidas decisões em harmonia com um e outro lançamento tributário.

Suscitou ainda a impugnante questões específicas pertinentes à necessidade de se excluir da base tributável os impostos incidentes sobre vendas, de se considerar os efeitos da autuação na correção monetária do patrimônio líquido, de se refazer os cálculos dos juros de mora e da correção monetária.

Sustentou a suplicante, entre outras alegações, que as diferenças encontradas pelo Fisco prendeu-se ao fato de que as quantidades de compras foram informadas de acordo com as ordens abertas e a quantidade prevista para a sua elaboração, que os dados quantitativos referente às compras foram colhidos das fichas



Processo nº : 10880.000847/90-91

Acórdão nº : 108-06.723

de controle da produção e do estoque, onde constam as informações exatas do quantitativo utilizado, que não foram consideradas pelo Fisco as devoluções de Matéria Prima, bem como as vendas de sucatas, que, ao contrário do apontado no Termo de Encerramento, as quantidades alocadas nas Ordens de Montagem estão expressas em peso líquido, desconsiderada a sucata.

Em manifestação às fls. 48/59 a autora do feito propugnou pela manutenção parcial do presente lançamento.

Às fls. 62/72, foi juntada cópia da decisão de primeiro grau relativa ao processo nº 10880.000846/90-29, correspondente ao IPI, na qual se baseou a autoridade recorrida para considerar a presente ação fiscal parcialmente procedente, cujo julgado está assim ementado (fl. 74):

"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."

Dessa decisão o julgador monocrático **recorreu de ofício** e dela a contribuinte tomou ciência em 20/12/93 (AR à fl. 80) e, ainda irresignada, interpôs em 14/01/94 o **recurso voluntário** de fls. 82/84, no qual sustenta a competência do seu julgamento pelo E. Segundo Conselho de Contribuintes e, no mérito, se reporta às razões de impugnação.

Consta, ainda, às fls. 86/94 dos autos, cópia do Acórdão nº 203-07.413, de 20/06/2001, pelo qual o E. Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário do mesmo sujeito passivo no processo nº 10880-029246/90-33, relativo ao IPI, cuja ementa do acórdão transcreve-se a seguir:



"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."

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, Relator

Examino o recurso *ex officio*.

A autoridade julgadora singular, em seu decisório de fls. 74/78, recorreu de ofício a este Conselho de Contribuintes, ao exonerar o sujeito passivo do pagamento de parcelas de tributos (IPI, IRPJ, PIS/Dedução, IR-FONTE, FINSOCIAL E PIS) e de multa de ofício no montante de 363.851,35 UFIR, conforme demonstrativo de fl. 73.

Ocorre que, com o advento da Portaria MF nº 333, de 11/12/97, o limite de alçada anteriormente fixado em 150.000 UFIR passou a ser de R\$ 500.000,00, razão pela qual o presente recurso de ofício não pode ser conhecido.

Passo ao exame, do **recurso voluntário**, ressaltando ser pacífica a competência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O recurso foi manifestado no prazo legal e com observância dos demais pressupostos processuais, razão porque dele tomo conhecimento.

Do relato se infere que a presente exigência é resultante de outra tributação levada a efeito contra a mesma pessoa jurídica, na qual, através de auditoria da produção, foram apuradas irregularidades que teriam acarretado o pagamento a menor do imposto sobre produtos industrializados (IPI), nos anos de 1985 e 1986, cuja exigência foi formalizada no processo nº 10880.000846/90-29, e que teria refletido também sobre a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica.



Assim, a matéria tributável destes autos de IRPJ, conforme descrita à fl. 14, é a mesma que serviu de base à tributação no âmbito do IPI, no processo acima referido: saídas de produtos da linha de industrialização/comercialização da empresa, desacobertas de notas fiscais de saídas, consoante apurou a fiscalização em auditoria da produção levada a efeito no estabelecimento, configurando omissão de receita operacional formada à margem de Lucros e Perdas e conseqüente redução do lucro líquido do exercício.

O E. Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 203-07.413, de 20/06/2001, por unanimidade de votos, julgou improcedente a exigência fiscal, nos autos do precitado processo relativo ao IPI, conforme depreende-se da leitura do seguinte excerto do voto do Conselheiro Relator (fls. 90/93), transcrito a seguir:

“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 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 correspondentes 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 contas 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 formas 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.

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 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 [...]**" (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."

É cediço, nesta instância administrativa, de que no caso de lançamento dito reflexivo há estreita relação de causa e efeito entre o lançamento principal e o lançamento decorrente, uma vez que ambas as exigências repousam em um mesmo embasamento fático. Assim, entendendo-se verdadeiros ou falsos os fatos alegados, tal exame enseja decisões homogêneas em relação a cada um dos lançamentos.

Nestas circunstâncias, o exame feito em um dos processos atinentes a lançamento ensejado pelo mesmo suporte fático, especialmente no processo intitulado principal, serve também para os demais. Não quer dizer com isso que a decisão de um vincula a de outro. No entanto, não havendo no processo decorrente nenhum elementos novo que seja apto a alterar a convicção do julgador, por questão de coerência lógica, a decisão deve ser tomada em igual sentido.

11 

Como salientado, no presente caso observa-se que o Colegiado da E. Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, apreciando os fatos ensejadores do lançamento principal, concluiu no respectivo processo que o inconformismo da recorrente quanto à exigência do imposto sobre produtos industrializados procedia, como faz certo o Acórdão nº 203-07.413, de 20/06/2001.

Ora, sendo assim, e tendo em vista que não se apresenta nestes autos qualquer elemento novo capaz de alterar o entendimento anteriormente fixado, impõe-se decisão consentânea seja adotada.

Em face de tais considerações, **NÃO CONHEÇO** do recurso *ex officio* e DOU provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 17 de outubro de 2001.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - RELATOR