



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicada no Diário Oficial da União
de 20 / 08 / 2003
Rubrica *[Assinatura]*

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10880.004868/97-80
Recurso nº : 111.113
Acórdão nº : 201-76.314

Recorrente : REIPLAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS
LTDA.

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DESCRIÇÃO DO FATO – O auto de infração deverá conter obrigatoriamente a descrição completa do fato. BASE DE CÁLCULO E TRIBUTO – Compete à autoridade administrativa determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido com exatidão e rigor, donde incabíveis procedimentos por amostragem, a menos que expressamente contemplados em lei. ELEMENTOS DE PROVA – Cabe à Fazenda Nacional a comprovação suficiente da ocorrência e da quantificação dos fatos que embasam a exigência tributária.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
REIPLAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.

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

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Roberto Vieira
José Roberto Vieira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, Gilberto Cassuli, Antonio Carlos Atulim (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.
Iao/ovrs/ja



Processo nº : 10880.004868/97-80
Recurso nº : 111.113
Acórdão nº : 201-76.314

Recorrente : **REIPLAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS
LTDA.**

RELATÓRIO

O sujeito passivo foi alvo da lavratura de Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados, de que tomou ciência em 26.02.97 (fl. 12), pelo motivo assim explicitado no Termo de Verificação Fiscal, de fl. 03: "*Glosa do Imposto sobre Produtos Industrializados I.P.I. – referente a créditos recuperados indevidamente sobre devoluções e/ou vendas canceladas, durante o ano calendário de 1993...*"; hipóteses mais adiante explicadas como "*...devolução simulada de vendas...*" (outro Termo de Verificação Fiscal – fl. 147) ou como "*...devoluções simuladas de mercadorias...*" (decisão de primeira instância – fl. 149).

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência por instrumento apresentado em 27.03.97 (fl. 16), questionando os levantamentos que a fiscalização elaborou por amostragem, afastando a liquidez e certeza do crédito tributário; questionando o lançamento, embasado em meros indícios e em presunções; questionando a inexistência de prova da simulação das devoluções; questionando a ausência de motivos de fato e de direito, indispensáveis à validade do ato administrativo; juntando notas fiscais ao processo e ao final, o alegado que o ônus da prova, neste caso, é do Fisco e não da impugnante (fls. 16-35).

A decisão de primeira instância da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP, de 29.07.98, rejeitou os argumentos da impugnação, julgando procedente o lançamento (fls. 149 a 162); tendo ficado assim ementada: "*IPI – Glosa de Créditos – A insuficiência de recolhimento ocasionada pela utilização de créditos indevidos sujeita a contribuinte à glosa dos créditos e, conseqüentemente, à cobrança do montante não recolhido acrescido dos encargos legais*". (fl. 149).

Cientificada em 22.02.99 (fl. 165, verso do Aviso de Recebimento), a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão colegiado, em 24.03.99, reiterando os argumentos e solicitações da impugnação, e pedindo seja julgado procedente o recurso e insubsistente o auto de infração (fls. 166-191). Tal recurso foi encaminhado pela DRJ em São Paulo - SP a este Conselho, em 27.04.99 (fl. 217).

É o relatório.



Processo nº : 10880.004868/97-80
Recurso nº : 111.113
Acórdão nº : 201-76.314

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA

1. Insuficiência da Descrição da Infração

No Auto de Infração, o agente da fiscalização limitou-se a informar que “*O estabelecimento industrial/equiparado... não recolheu o imposto... recolheu a menor o imposto, por ter se utilizado indevidamente de créditos relativos a.. devolução... retorno de produtos...*” (sic) (fl. 13). Menos lacônico foi o Termo de Verificação Fiscal, de 26.02.97, que registrou: “*Glosa do Imposto sobre Produtos Industrializados I.P.I. – referente a créditos recuperados indevidamente sobre devoluções e/ou vendas canceladas, durante o ano calendário de 1993...*”; acrescentando ainda: “*Cabe esclarecer que a constituição do crédito tributário do I.P.I. é decorrente da não comprovação de devolução e/ou vendas canceladas oriundas da fiscalização do I.R.P.J., e que o contribuinte recuperou-se indevidamente do I.P.I. nas vendas canceladas e/ou devolvidas*” (fl. 03). Mais adiante é que essas operações são caracterizadas como “*...devolução simulada de vendas...*” (outro Termo de Verificação Fiscal – fl. 147) ou como “*...devoluções simuladas de mercadorias...*” (decisão de primeira instância – fl. 149).

A ausência de maiores dados quanto à fiscalização do Imposto de Renda, da qual decorre o lançamento do IPI que deu origem ao presente processo, vai de encontro, atentatoriamente, ao disposto no artigo 10, III, do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, que disciplina o Processo Administrativo Tributário Federal: “*O auto de infração... conterà obrigatoriamente:... a descrição do fato*”.

Tanto é autêntica a **insuficiência da descrição**, no Auto de Infração e nas suas peças complementares, **da infração praticada**, que a Delegacia de Julgamento, antes de pronunciar sua decisão, teve a cautela de juntar, às fls. 140-147, subsídios do processo de IRPJ, pelo Termo de Anexação de Documentos de fls. 148. E conquanto explique, às fls. 153, que tais documentos “*...lançam luz sobre alguns fatos omitidos pela contribuinte em sua defesa*”, esses documentos lançam ainda mais luz sobre os fatos omitidos pela fiscalização no lançamento de ofício do IPI levado a termo neste processo!

Eis que indubitavelmente sem razão a autoridade de primeira instância quando afirma que “*...o procedimento fiscal foi instaurado em conformidade com o disposto nos arts.... e 10º do Decreto nº 70.235/72...*” (sic)!

2. Verificações Fiscais e Lançamento por Amostragem

O agente fiscalizador principiou o Termo de Verificação Fiscal de fl. 03 informando: “*Dando continuidade aos trabalhos de fiscalização junto ao contribuinte acima identificado, iniciado em 05.03.96, de conformidade com o Programa de Fiscalização estabelecido pela F.M. acima especificada, após análise por amostragem dos livros e*



Processo nº : 10880.004868/97-80
Recurso nº : 111.113
Acórdão nº : 201-76.314

documentos que serviram de base a escrituração mercantil, relativamente ao ano calendário de 1993, constatamos a seguinte irregularidade:... ” (sic) (grifamos).

A partir desse texto, o sujeito passivo, deduz que “...a presente autuação foi feita com base em levantamento elaborado por amostragem...” (Impugnação – fl. 17, Recurso Voluntário – fl. 169); dedução levada mais longe quando infere que: “O ilustre Fiscal Autuante... apurou o ‘quantum’ exigido a partir de análise por AMOSTRAGEM...” (Impugnação – fl. 18); e que: “...a autuação fiscal foi realizada por simples amostragem...” (Recurso Voluntário – fl. 167).

A autoridade de primeira instância tenta esclarecer: “...em nenhum momento o autor do feito afirma que os lançamentos em apreço (do IRPJ e de IPI) se baseiam em levantamento elaborado por amostragem” (fl. 158). Com efeito, no texto inicialmente transcrito, neste item, tudo indica que o auditor fiscal autuante pretenda inicialmente informar que as verificações fiscais gerais foram realizadas por amostragem, não propriamente os levantamentos demonstrativos da infração detectada.

Contudo, um olhar mais atento para os procedimentos da fiscalização de tributos federais, no caso, revelará que, tendo identificado algumas devoluções/vendas canceladas suspeitas de simulação, o agente do Fisco intimou a contribuinte a comprovar todas aquelas operações do ano, e perante o desatendimento da empresa, ao invés de proceder ao minucioso exame de cada uma daquelas operações, tomou seus registros dos livros fiscais, de todo o ano, para simplesmente efetuar o lançamento de ofício em relação a todas elas. Ora, se partindo de algumas hipóteses de possível simulação, estende-se tal condição a todas as hipóteses do ano, sem a mínima e imprescindível preocupação de diligenciar no sentido da apuração das devoluções ou vendas canceladas autênticas ou simuladas, estabelecendo valores certos e precisos, está-se, sem sombra de dúvida, realizando um **Lançamento por Amostragem**, não por causa da declaração inicial do Termo de fl. 03, mas pelo procedimento adotado em si.

Razão seja dada à contribuinte, pois, quando assevera:

“...o dever do Fisco é apurar correta e exatamente o ‘quantum’ devido, não importa o trabalho necessário para tal. Se assim não fosse exigido da fiscalização, ficariam os contribuintes à mercê de exigências fiscais mais ou menos certas, quando o lançamento visa dar certeza e liquidez ao crédito fiscal, nos termos do artigo 142 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Além disso, um tal critério de apuração do crédito tributário é incompatível com os princípios da legalidade e tipicidade da tributação, sendo razão suficiente para determinar a nulidade do lançamento assim elaborado” (Recurso Voluntário – fl. 171, repetindo observações da Impugnação – fl. 18).



Processo nº : 10880.004868/97-80
Recurso nº : 111.113
Acórdão nº : 201-76.314

De fato, procedem tais raciocínios, pois a **conduta do representante do Fisco investe contra a determinação do artigo 142 do Código Tributário Nacional**, Lei nº 5.172, de 25.10.66, de que compete à autoridade responsável pelo ato/procedimento administrativo do lançamento, entre outras providências, “...*determinar a matéria tributável...*” e “...*calcular o montante do tributo devido...*”. E mais grave ainda, ataca o superior comando segundo o qual é vedada a exigência de tributo que não se faça nos estritos e tipificados termos da lei, magoando também princípios basilares do nosso sistema constitucional tributário: Legalidade e Tipicidade (Constituição, artigos 5º, II e 150, I).

3. Inexistência de Presunção

Muito embora a recorrente alegue ter a fiscalização agido mediante presunção, e mediante prescrição incorreta e descabida, uma vez que partiu de meros indícios que não apresentam “...*nexo de significância...*” com o fato que se pretende presumir (tanto na Impugnação – fls. 22-27 – quanto no Recurso Voluntário – fls. 175-182), não nos parece existir, no caso, a figura da presunção jurídica.

O instituto da **presunção**, como confirma a **definição** proposta por uma de suas mais respeitadas autoridades na **doutrina internacional** contemporânea, DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, Professor Titular da Universidade Carlos III de Madri, “...*es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de outro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma*”¹.

Houvesse presunção neste caso, seria uma presunção não fixada pelo legislador, uma presunção do tipo **simples ou “hominis”**, daquelas que se caracterizam, na linha de pensamento da melhor **doutrina nacional**, como “...*ilações a partir de indícios*” (LEONARDO SPERB DE PAOLA)². Indícios que exibem um nexo de razoabilidade com o fato que, a partir deles, será presumido.

Não é o que se **verifica aqui**, quando, de algumas devoluções ou vendas canceladas suspeitas de simulação, “**presume-se**” que todas as devoluções ou vendas canceladas do ano são simuladas!. As devoluções suspeitas de simulação não são “indícios” do fato de que todas as demais devoluções do ano sejam também simulações, mas constituem fatos da mesma natureza daqueles que seriam “presumidos”!. E se os fatos tidos como “presumidos” apresentarem-se desacompanhados de quaisquer provas, também os fatos suspeitos tidos como “indícios” não passam de suspeitos, restando igualmente **incomprovados!**.

¹ *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996, p. 71.

² *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 263.



Processo nº : 10880.004868/97-80
Recurso nº : 111.113
Acórdão nº : 201-76.314

Em suma, **nada de presunções, mas simples ausência de provas.**

4. Insuficiência de Provas

Prova, lembremos, com PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, “...é soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora...”³.

A convicção necessária para exercer o **direito ao crédito do IPI relativo às devoluções, condiciona-se**, segundo o Regulamento do tributo vigente à época dos fatos – aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82, artigo 86, II, b (hoje, no Regulamento do Decreto nº 2.637, de 25.06.98, artigo 152, II, b) – ao lançamento da devolução nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Aqui, o **entendimento da decisão de primeira instância é literal**: “...é evidente que, para auferir direito ao crédito do imposto na devolução, não basta comprovar o mero retorno das mercadorias ao estabelecimento; é imprescindível comprovar também sua reincorporação ao estoque, o que só pode ser feito através do livro modelo 3 ou controle equivalente...” (fl. 155). Entendimento ao qual a autoridade monocrática dá a força da **unanimidade jurisprudencial administrativa**: “...a jurisprudência administrativa é unânime em condicionar o aproveitamento dos créditos em apreço ao registro das devoluções no livro modelo 3 ou controle equivalente...” (fl. 155).

Não é exatamente assim, contudo. Já na década de oitenta do século passado, o Conselho de Contribuintes decidia: “*Comprovada a efetiva devolução das mercadorias e sua reinclusão ao estoque, o não cumprimento de obrigação formal não retira do contribuinte o direito ao crédito...*” (grifamos) (Acórdão 2º CC nº 201-62.811/84)⁴. Interpretação mais recentemente confirmada: “*CRÉDITOS POR DEVOLUÇÕES – Ainda que não escriturados no Livro Modelo 3 ou controle subsidiário, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea... merecem ser aproveitados... Matéria já decidida pela CSRF*” (grifamos) (Acórdão nº 202-07.153, de 19.10.94, 2ª Câm. 2º CC)⁵.

E são bons os fundamentos para tal interpretação, uma vez que o artigo 30 da Lei nº 4.502/64 dispõe: “*Ocorrendo devolução do produto ao estabelecimento produtor, devidamente comprovada, nos termos que estabelecer o regulamento, o contribuinte poderá creditar-se pelo valor do imposto que sobre ele incidiu quando da sua saída*”. Uma só é a **condição imposta pela lei básica do IPI: a devolução do produto**. E não se diga que a remissão legal ao regulamento, para disciplinar a comprovação da devolução, dar-lhe-ia amparo para fixar uma condição adicional. O disposto no artigo 84, IV, da Constituição Federal, bem

³ Da Prova no Processo Administrativo Tributário, São Paulo, LTr, 1992, p. 127.

⁴ WALDEMAR DE OLIVEIRA, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, São Paulo, Resenha Tributária, 1991, nota nº 349, p. 180.

⁵ Diário Oficial da União de 08.06.95, p. 8304. Também em WALDEMAR DE OLIVEIRA, Regulamento do IPI, São Paulo, Resenha, 2002, nota nº 297, p. 202.



Processo nº : 10880.004868/97-80
Recurso nº : 111.113
Acórdão nº : 201-76.314

para fixar uma condição adicional. O disposto no artigo 84, IV, da Constituição Federal, bem como no artigo 99 do Código Tributário Nacional, conduzem à conclusão que já tivemos a oportunidade de explicitar: *"...até aos mais eminentes atos administrativos, decretos e regulamentos presidenciais, não é dado ir além da humilde execução da lei"*⁶.

Ainda tratando de matéria probatória, observe-se que foi intimada a contribuinte, em 27.06.96, para *"...comprovar o efetivo cancelamento de vendas, efetuadas no ano calendário de 1993"* (fl. 143); e reintimada, nos mesmos termos, em 07.08.96 (fl. 144). E diante do não atendimento dessas intimações, o agente fiscal conclui e decide: *"Quanto a devolução simulada de vendas, informamos que, intimamos e reintimamos a empresa para comprovar as Vendas Canceladas, entretanto a empresa não apresentou qualquer comprovação, levando-nos assim a constituir o crédito tributário pelo total das devoluções escrituradas no Reg. Apuração de I.P.I."* (sic) (Termo de Verificação Fiscal, fl. 147).

Válido o procedimento de intimação da contribuinte, porque a esta cabe realmente comprovar os créditos efetuados em sua conta-corrente do IPI. O desatendimento das intimações, no entanto, não autoriza o Fisco à generalização discricionária de que todas as devoluções são indevidas e não geram o direito ao crédito do IPI, e muito menos de que elas são simuladas, como afirma a autoridade de primeira instância (fl. 158). Se o Lançamento de Ofício é da competência privativa da autoridade administrativa (CTN, artigos 142 e 149), a ela tão-somente cabe, nesse momento, a comprovação da ocorrência e da respectiva quantificação dos fatos que embasam a exigência tributária ali consubstanciada. Nesse sentido, a lição de PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA: *"Em princípio, em termos de distribuição do ônus da prova, incumbe à Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito; ao contribuinte, a inexistência desses pressupostos..."* (grifamos)⁷. Distribuição do ônus da prova que ganha reforço quando contestado o lançamento, como neste caso: *"A presunção de legitimidade do ato de lançamento não justifica nem explica a tese da atribuição de toda a carga da prova ao contribuinte... Se o fato que fundamenta o lançamento é contestado na impugnação, o ônus da prova é da Fazenda e não do contribuinte"* (PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA)⁸.

Entender que, com a ausência de resposta às intimações e com a não comprovação da parte da contribuinte o Fisco fica autorizado a efetuar o lançamento independentemente de qualquer comprovação é inverter o ônus da prova, providência cabível apenas em face de disposição expressa de lei, inexistente no caso.

Aliás, no que tange ao tema das provas, foi exatamente o sujeito passivo quem mais se aproximou do cumprimento de sua tarefa probatória, embora de modo ainda muito parcial. E o fez juntando ao seu instrumento de impugnação 80 (oitenta) páginas de notas

⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Legalidade Tributária ou Lei da Selva: Sonho ou Pesadelo*, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, nº 84, [2002?], p. 105.

⁷ *Da Prova...*, op. cit., p. 127.

⁸ *Ibidem*, p. 128.



Processo nº : 10880.004868/97-80

Recurso nº : 111.113

Acórdão nº : 201-76.314

fiscais relativas às devoluções dos meses de março e novembro (fls. 59 a 138), correspondentes a mais de 80% (oitenta por cento) das devoluções desses dois meses (fl. 35).

Quanto ao sujeito ativo, não provou os dados que serviram de base ao lançamento de ofício, restando insuficientes os elementos de prova apresentados.

5. Conclusão

Em face da insuficiência da descrição da infração no lançamento efetuado; do lançamento levado a termo por amostragem, que desrespeita disposições tanto do Código Tributário quanto da Constituição; e da ausência e insuficiência de elementos de prova que confirmem a ocorrência e a quantificação dos fatos que embasaram a exigência tributária de ofício, manifestamo-nos **enfaticamente pelo provimento do recurso voluntário interposto.**

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.


JOSE ROBERTO VIEIRA

