

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**Sessão de 26 de abril de 1994ACORDÃO Nº 101-86.380

Recurso nº: 105.824 - IRPJ - Ex. 1987

Recorrente: F.C.I. COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA.

Recorrida : D.R.F. EM SÃO PAULO - SP

I. R. P. J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. PRODUÇÃO. CONSUMO DE MATÉRIA-PRIMA. ESTIMATIVA DA SAÍDA DE PRODUTOS ACABADOS. Excepcionados aqueles fundados em presunções legais, qualquer outro lançamento tributário que considere ocorrida omissão no registro de receitas, deve repousar em elementos concretos, objetivos, sólidos na sua estruturação. O arbitramento da produção, fundado apenas no consumo de determinada matéria-prima, não se reveste dos elementos essenciais, principalmente quando desprovido da prova que confirme a alegada relação insumo-produto.

Recurso conhecido e provido.

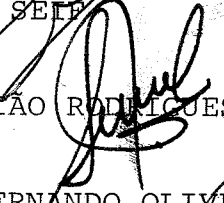
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FCI COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA.

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

Sala das Sessões (DF), 26 de abril de 1994


MARIAM SEIF

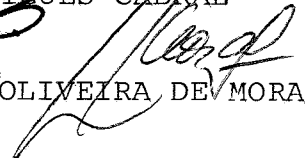
- PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

VISTO EM LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 29 ABR 1994



RECURSO Nº :105.824

ACÓRDÃO Nº: 101-86. 380

RECORRENTE: F C I COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA.

RECORRIDA : D.R.F. EM SÃO PAULO - SP

R E L A T Ó R I O

F C I COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C.-MF sob o nº 52.304.110/0001-40, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo/Oeste-SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 11/13, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

As irregularidades apuradas estão descritas na peça básica nestes termos:

“Descrição dos Fatos: A empresa identificada acima, omitiu em sua escrituração contábil fiscal, receitas operacionais, por saídas de produtos de sua linha de industrialização comercialização, desacobertas de Notas Fiscais de Saídas, consoante apurou esta fiscalização em auditoria da produção levada a efeito no estabelecimento, em seus livros comerciais e fiscais e no respectivo documentário fiscal, configurando Omissão de Receita formada à margem de lucros e perdas e conseqüente redução do Lucro Líquido do Exercício nas importâncias apontadas nos demonstrativos que fazem parte integrante do presente.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 17 a 26, foi proferida decisão de primeiro grau, cuja ementa tem esta redação (fls. 44/48):

“IRPJ - Omissão de receitas apurada em função de Auditoria de produção que indica saída de produtos do estabelecimento sem registro, conforme apurado no processo nº 10880-006.716/91-17.

Impugnação Improcedente.”

Cientificada dessa decisão em 01 de abril de 1993, a contribuinte fez protocolizar, no dia 27 seguinte, recurso voluntário para este Colegiado, onde sustenta em resumo:

a) o auto de infração lavrado não pode prosperar, vez que os pressupostos que o embasam carecem de consistência fática e jurídica, sendo impossível determinar o exato montante da produção tendo por base apenas o consumo de uma única matéria-prima.

ACÓRDÃO Nº: 101-86..380

b) o levantamento da produção, se e quando adequadamente efetuado, produz somente indícios de omissão de receitas, desde que as diferenças sejam significativas;

c) ainda que não procedentes as razões expostas, a autuação é improcedente por concluir baseada em erros de cálculo e mera suposição do fato gerador e da base de cálculo do tributo;

d) considerar como elemento indiciário de venda omitida o consumo de uma única matéria-prima, e considera-la inadequadamente, é procedimento fiscal falho e não recomendável;

e) a lei não admite, como reflete o RIPI, considerar-se um único item, por sua quantidade apenas e sequer sem seu valor, relacionando uma série de elementos relevantes, e todos eles em conjunto, porque sem todos eles devidamente correlacionados não se pode afirmar com segurança a ocorrência do fato gerador;

f) ainda que se admitisse em tese a possibilidade de aplicação do artigo 343 com base em um único insumo, tal critério não poderia ser aplicado no caso concreto, eis que o único item escolhido, e da forma como foi feita a comparação, é imprestável para os fins colimados;

g) não possui a empresa linha de produção que redunde em estoque de prateleira, eis que somente fabrica circuitos impressos por encomenda, tendo cada encomenda características próprias exigidas pela utilização que o encomendante vai dar à mesma;

h) colocada a encomenda em produção, o corte da chapa de laminado vai variar de uma encomenda para outra, produzindo maior ou menor perda, sendo certo que, dependendo da encomenda, é tecnicamente possível utilizar retalhos de cortes anteriores, o que pode acarretar reaproveitamento de perda anterior e redução desta a menor quantidade;

i) é errado ter a fiscalização tomado a perda de retalhos adquiridos em seu menor grau percentual, e admitir que toda a produção do período tenha sofrido a perda fixa de 47,9%, considerada uma perda ponderada;

j) não só não é possível trabalhar-se com percentual fixo, ou tomar o maior ou menor grau de perda, como também é impossível trabalhar com uma média obtida por ponderação;

l) a fiscalização apurou diferença de 98,87m² num total de matéria-prima adquirida de 2.625,48², ou seja, a insignificante porcentagem de 3,76578%, num quadro sujeito a variáveis reais do processo de produção, o que não autoriza concluir que tão pequena diferença de consumo de um único item, seja prova de omissão de receita, pois que nem sequer de indício se trata;

m) as decisões trazidas a colação, inclusive com transcrições de suas ementas, demonstram com clareza não ter amparo neste Conselho o procedimento adotado pela fiscalização para presumir a ocorrência de omissão de receitas;

n) ainda que não fossem corretas as razões de defesa, ter-se-ia que invalidar o auto de infração por erros de cálculo nele contidos e mera suposição da ocorrência do fato gerador e de sua base de cálculo;



ACÓRDÃO Nº: 101-86.380

o) os erros cometidos dizem respeito ao índice médio de perda adotado e à quantidade de material em processamento;

p) os produtos em processamento, que na data de 31/12/86 correspondiam a 132,71m², foram considerados pela fiscalização como estando dentro do estoque final de matéria-prima, dado como sendo 408,86m², valor este composto de 178,50m² de retalhos inventariados, mais 97,65m² de laminados em chapa, mais 132,71m² de produtos em processamento;

q) os 132,71m² de produtos em processamento, inventariados ao final de 1986, não poderiam ser pura e simplesmente considerados como valor integrante dos estoques de matérias-primas, porque se tratava de quantidade já baixada desses estoques e já submetida a recorte, portanto, também ela sujeita às perdas que os próprios fiscais atribuíram à produção;

r) a empresa manteve durante todo o ano controles de estoques distintos para retalhos e laminados em chapas e ao final do período levantou e escriturou estoques distintos, tendo informado à fiscalização esses dados separadamente e os respectivos valores: I) para cada 1,00m² de circuito impresso, são necessários de 2,50m² a 3,00m² de retalhos; e ii) para cada 1,00m² de circuito impresso, são necessários 1,5m² de laminado em chapa;

s) o que não se pode admitir é a fórmula usada na autuação, de misturar os dois estoques e calcular uma perda ponderada, perda essa global no aproveitamento de sucatas e de laminados em chapa, que é meramente teórica, e, portanto, irreal;

t) pelos demonstrativos apresentados constata-se, portanto, a fluidez do auto de infração, que se baseia em dados insuficientes para caracterizar a ocorrência do fato gerador, com a segurança exigida pelo C.T.N. em seus artigos 113, parágrafo 1º, e 142, pelo próprio art. 343 do RIPI/82, e pelas demais disposições legais aplicáveis;

u) no auto de infração há mera suposição da base de cálculo da pretendida omissão de receita, eis que a quantidade total dada como venda omitida foi hipoteticamente considerada como saída em novembro de 1986, adotando a fiscalização como base de cálculo o preço médio praticado naquele mês, o que evidencia impropriedade, já que o levantamento abrangeu todos os meses de 1986, não há como considerar que a pretensa omissão teria ocorrido em um único mês, escolhido ao acaso, cabendo ressaltar, ademais, que o preço médio do ano foi de CZ\$ 21.462,67, ao passo que a média de novembro, adotada como base de cálculo, foi de CZ\$ 31.811,78;

v) é, pois, cristalina e irrecusável a conclusão de que a omissão de receita não ocorreu, sendo mera presunção, inobstante o esforço e a lisura do trabalho fiscal, razão pela qual se impõe o cancelamento do auto.

É o relatório.

The block contains a handwritten signature and a circular stamp. The signature is written in dark ink and appears to be 'Lg'. The circular stamp is also in dark ink and contains some illegible text or a logo.

ACÓRDÃO Nº: 101-86. 380

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

De plano, para melhor identificação da sistemática adotada pela Fiscalização para apuração da matéria tributária, é indispensável a leitura de parte do "TERMO DE VERIFICAÇÃO" de fls. 04, "*verbis*":

"Inicialmente optou esta fiscalização por realizar os levantamento com base na unidade m². escolhendo para exame a matéria prima preponderante, laminado plástico (chapas e retalhos).

Conforme Termos de Início/Intimação anexos, foram solicitados pelo fisco determinadas informações contábeis-fiscais necessárias aos cálculos da auditoria da produção, as quais foram apresentadas pelo contribuinte, conforme, ofícios e relações de dados anexos.

Com base nesses elementos fornecidos, bem como nos documentos e livros da fiscalizada, foram elaborados os demonstrativos de cálculo (fls.) que apontam para uma diferença de 98,87m² a qual se traduz como Venda de produtos sem a emissão da respectiva Nota Fiscal.

Tais cálculos conduziram a conclusão inequívoca da Omissão de Receita Operacional no período (...) que acarretou pagamento a menor dos tributos e contribuições relacionado no Termo de Encerramento de Fiscalização, em anexo.

A auditoria da produção em tela foi efetuada nos termos do artigo 343 do Regulamento do Imposto sobre produtos Industrializados (RIPI/82), aprovado pelo Decreto nº 87.981 de 23 de dezembro de 1982."

Como se constata, a fiscalização resolveu eleger uma única matéria-prima (laminado plástico), considerada preponderante na composição do produto final, para realização do que denominou "**auditoria da produção**".

Embora não conste dos presentes autos os esclarecimentos prestados pela recorrente, em atendimento ao solicitado através do "Termo de Ação Fiscal", juntado por cópia às fls. 01, o fato é que na fase impugnativa, tal como ocorreu no recurso endereçado a este Colegiado, a empresa autuada sustenta:

"De mais a mais, ainda que se admitisse em tese a possibilidade de aplicação do art. 343 com base em um único insumo, tal critério não poderia ser aplicado no caso concreto de impugnante, eis que o único item escolhido pela fiscalização, e da forma como foi feita a comparação, é imprestável para os fins colimados.

Com efeito, a requerente não possui linha de produção que redunde em estoque de prateleira, eis que somente fabrica circuitos impressos por encomenda, tendo cada encomenda características próprias exigidas pela utilização que o encomendante vai dar à mesma.

Assim sendo, colocada a encomenda em produção, o corte da chapa de laminado vai variar de uma encomenda para outra, produzindo maior ou menor perda."

ACÓRDÃO Nº: 101-86. 380

Citados argumentos são relevantes para que se possa aferir a validade do critério adotado pela fiscalização para mensurar a produção, tendo por base matéria-prima consumida no processo produtivo, e não foram considerados pela autoridade julgadora singular. Ao revés, a manutenção do lançamento tributário está firme no entendimento de que o RIPI/82 autoriza o fisco a reconstituir a:

“... produção do estabelecimento a partir dos insumos aplicados ao processo industrial, num dado período: se para fabricar tal produto, consome-se tais quantidades de um dado insumo, num período de tempo dado, pode-se inferir o volume total da produção do estabelecimento..”

e, mais, que:

“Conhecendo-se a relação insumo/produto e o consumo total de uma matéria-prima referente a um dado período, podemos inferir a produção total para o mesmo período.”

Para que se possa concluir pela validade de tal raciocínio, necessário se faz que determinadas premissas sejam assentadas. Uma dessas premissas diz respeito a padronização do produto final, ou seja, que todas as unidades produzidas consumam a mesma quantidade do insumo verificado ou considerado na análise.

A produção feita por encomenda, com cada unidade requerendo consumo diferenciado de insumo, não pode ser avaliada com base em critérios ou métodos que estabeleçam relação fixa entre o consumo da matéria-prima e o volume de unidades produzidas. Tal sistemática se apresenta totalmente inadequada para se aferir o volume da produção alcançado pela recorrente, carecendo o trabalho de auditoria de maior aprofundamento com vistas a determinar, com segurança, a base de cálculo do tributo, caso existente.

Ademais, conforme jurisprudência dominante neste Conselho, corroborada por inúmeras decisões da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, no que se refere ao Imposto de Renda, não há como incidir o tributo apenas com base em presunção não autorizada pelo ordenamento jurídico. Nesse sentido temos os Acórdãos abaixo indicados, dentre outros, cujas ementas vão transcritas:

“A omissão de receita, baseada em certos indícios de escrituração, há que repousar, comparativamente, em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista de indução, para tomar-se a esmo, sem conta nem medida exata, fatores escolhidos ao sabor de uma preocupação em fixa-la através de heterogeneidade de elementos cambiantes, inservíveis à segurança dos meios de comparação.” (Acórdão nº 101-75.460/84).

“A omissão de receitas, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador.” (Acórdão nº 105-4.032/90).

“A tributação de omissão de receita com base no arbitramento da produção com fundamento na matéria-prima consumida deve ser alicerçada em outros elementos indiciários. Ainda mais quando não houver indício técnico que torne improvável o consumo de matéria-prima alegado.” (Acórdão nº 105-5.053/90).

“Não autoriza presumir omissão de receitas operacionais a diferença apontada pela fiscalização como resultante da aplicação de matérias-primas no processo produtivo para alcançar o volume de produção indicado pela pessoa jurídica, mormente quando demonstrado que inexistiu alegada diferença.” (Acórdão nº 105-4.933, de 1990)

ACÓRDÃO Nº: 101-86.380

Como já consignado anteriormente, não basta que a Fiscalização, partindo de certas premissas, chegue à conclusão de que com o volume de matéria-prima consumida a produção deveria ser superior ao que foi registrado em seus livros fiscais e comerciais. É necessário, também, que o critério adotado leve em consideração as circunstâncias e peculiaridades próprias de cada produto e, ainda, do próprio processo produtivo, principalmente quando aquele (o produto) é elaborado sob encomenda, ou seja, quando cada unidade produzida requer o emprego de quantidades distintas de matérias-primas utilizadas na sua produção.

Outro ponto a ser considerado diz respeito ao percentual de perda admitido pela Fiscalização, no que se refere ao retalho de laminado. A recorrente informou que para cada metro quadrado de circuito impresso, o consumo da matéria-prima variava de dois e meio a três metros quadrados. Ao efetuar os cálculos admitiu a Fiscalização que o aproveitamento alcançaria 40% do retalho de laminado utilizado, ou seja, o percentual correspondente ao mínimo informado pela empresa. Se, por outro lado, forem refeitos os cálculos de fls. 29/30, de 33,33% a diferença chega ao insignificante número de 26,29m², para o período de um ano.

Ocorre que apenas tais elementos não são suficientes para se concluir que teriam sido realizadas vendas de mercadorias sem emissão das correspondentes Notas Fiscais, o que implicaria omissão no registro de receitas. Para certeza da movimentação de recursos à margem da escrituração deveria a Fiscalização aprofundar-se nas investigações, buscando elementos outros que viessem a corroborar suas afirmações. Ressalte-se, por oportuno, que sequer foram produzidos laudos técnicos que descrevessem, com precisão, todo o processo produtivo, as características do produto, quais seus componentes e qual o consumo de matéria-prima requerido na sua elaboração. O que se tem, na verdade, são as informações prestadas pela própria recorrente.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília, 26 de abril de 1994.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - Relator.