



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10880.015929/90-68
Recurso nº : 114.612
Matéria : IRPJ – Exs: 1986 e 1987
Recorrente : METALÚRGICA SUPRENS LTDA.
Recorrida : DRJ- SÃO PAULO/SP
Sessão de : 13 de maio de 2003.
Acórdão nº : 108-07.385

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM AUDITORIA DE PRODUÇÃO – COMPRAS DE INSUMOS NÃO REGISTRADAS- A auditoria de produção não tem por objetivo arbitrar a produção, mas apurar o que realmente ocorreu. A omissão de receita não pode ser presumida, sobretudo se as diferenças encontradas não são compatíveis com as circunstâncias do processo produtivo, deixando o levantamento fiscal na apuração da quantidade do insumo/produto de observar elementos essenciais à sua determinação.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por METALÚRGICA SUPRENS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM:

12 SET 2003

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente convocada), JOSÉ HENRIQUE LONGO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira TANIA KOETZ MOREIRA.

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

Recurso nº : 114.612
Recorrente : METALÚRGICA SUPRENS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Metalúrgica Suprens Ltda., foi lavrado auto de infração do IRPJ, fls. 08/14, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade nos anos de 1985 e 1986, descrita às fls. 14:

“Em auditoria da produção realizada na unidade de CGC acima mencionada da empresa “Metalúrgica Suprens Ltda” foram apuradas omissões de receita anteriores e verificadas nos anos-base de 1985 e 1986 (exercícios de 1986 e 1987, respectivamente), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo. A auditoria de produção levada a efeito no estabelecimento foi baseada em seu documentário fiscal, dados e elementos apresentados pelo responsável pelo estabelecimento, em atendimento a Termos e Intimações desta Fiscalização, configurando a existência de valores à margem de lucros e perdas, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal desta data.”

No item 07 do Termo de Verificação está assim relatada a infração:

“7- nos anos base 1985 e 1986 foram apuradas diferenças de 10.725 kgs/85 e 310.152 Kgs/86, na produção dos períodos em relação ao consumo de matéria primas (Quadro IV – 85 e 86) o que conduziu à presunção legal de aquisição de matérias primas, naqueles volumes, desacobertas de documentação fiscal

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

mediante a utilização de recursos provenientes de vendas de produtos de sua linha de industrialização/comercialização, também desacobertas de documentos fiscais."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 25/05/90, em cujo arrazoadado de fls. 17/61 trata o lançamento do IRPJ como decorrente do IPI, alegando, em apertada síntese, o seguinte:

Preliminarmente

1- o auto de infração é nulo, em razão da impossibilidade de se calcular o valor a título de Imposto sobre Produtos Industrializados e os respectivos valores exigidos por reflexo, o que cerceou o direito de defesa, relativamente aos meses de 01/85 a 12/86;

2- existe erro na conversão dos valores expressos em Cr\$ para BTNf.

No mérito

1- a administração lavrou o Auto de Infração por mera presunção, ou seja, presumiu a aquisição de matérias-primas sem a documentação fiscal com a utilização de recursos provenientes de vendas de produtos de sua linha de industrialização e comercialização sem registro contábil/fiscal;

2- a fiscalização não prova a real e efetiva saída dos produtos vendidos, por que presumiu os fatos geradores que deram origem à exigência;

3- por recomendação da fiscalização a empresa transformou todas as quantidades de peças dos produtos vendidos nos anos-base de 1985 e 1986 e dos estoques de matérias-primas e produtos dos anos-base de 1984, 1985 e 1986 em quilogramas, o que motivou dificuldades para sua execução, porque a unidade do produto vendido e a constante do livro de inventários é peça e não quilos;

4- a menção a quilos tanto nas notas-fiscais quanto nos livros, tem caráter meramente teórico e conseqüentemente os totais são aproximados, o que ocasiona grandes diferenças quando da conversão;

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

5- as diferenças encontradas são perfeitamente explicáveis e admissíveis e absolutamente normais em qualquer linha de produção, porque as matérias-primas ou peças adquiridas são escrituradas em unidade, mas as entradas e seu controle são na realidade submetidas a processo de pesagem, que é sempre estimada a partir do peso do lote de peças adquiridas;

6- pelo motivo de não fabricar mais alguns produtos relacionados pela fiscalização e não possuir peças que servissem de parâmetro, foi orientada pelos auditores para que fizesse os cálculos da conversão de peça para quilos usando estimativa, tornando precário o levantamento dos dados, o que ocasionou diferenças no total dos quilos dos produtos vendidos e em estoque nos anos de 1985 e 1986, como também da matéria-prima utilizada em sua fabricação;

7- a Administração, objetivando realizar o levantamento fiscal, orientou a autuada para que no preenchimento das Relações e Demonstrativos utilizasse o critério de preços médios para vários produtos fabricados, o que também ocasionou o aumento do valor total dos produtos vendidos;

8- com os dados apurados desta forma a fiscalização determinou o preenchimento de diversos quadros, apurando diferenças nos anos de 1985 e 1986;

9- o Fisco ao exigir os preenchimentos dos quadros pela empresa não poderia deixar de conhecer as disposições da Portaria 002 de 07/05/82, do INMETRO (Instituto de Metodologia Normatização e Qualidade Industrial) que estabelece nos seus arts. 1º, 2º e 8º uma tolerância de 1% a 2%, para mais ou menos, nos pesos de mercadorias, fato esse ditado pelas situações reais de qualquer linha de produção e mesmo na comercialização de quaisquer produtos;

10- nas compras de matérias-primas há de se considerar uma série de fatores para a conferência de pesos, como é pesado o caminhão: com carga, descarregado, ou vazio, outro fator que altera o peso final são as embalagens (cinta de aço, sacos plásticos, ou estopas, etc...), além das notas-fiscais apresentarem diferenças, a mais ou a menos, no peso efetivo das matérias-primas;

11- não foi considerado pela fiscalização que 80% dos produtos abraçadeiras recebem tratamento de superfície denominado zincagem e cromeação,

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

para que se tornem mais resistentes à corrosão pela ferrugem e a adição desses metais a milhões de peças durante anos representa um acréscimo no peso final do produto;

12- não foi admitida quebra no processo industrial da autuada, condição pacificamente acatada pela jurisprudência administrativa e judicial;

13- no Quadro IV não foi considerada a ocorrência de sucatas diversas, tendo a fiscalização reunindo-as num só total, sem deduzir a quantidade de sucata de materiais diversos;

14- nos exercícios de 1986 e 1987 inexistem as diferenças citadas no auto, em virtude da precariedade e impraticabilidade do levantamento da auditoria de produção, que não considerou as sucatas, quebras, variações de pesos e preços médios reais e a regra de mercado.

Foi realizada diligência fiscal cujo relatório concluiu que não procede o aumento de peso alegado pela autuada quando da zincagem e cromeação por terceiros de suas peças, porque ao retornarem do beneficiamento elas foram devolvidas com os mesmos pesos constantes das notas-fiscais de remessa.

Afirma, ainda, o relatório de diligência que não existem as distorções na transformação de peças para quilos, porque a própria autuada declara que escritura as notas-fiscais de entradas e de saídas em quilogramas, além de ter sido preenchida nas DIPI dos períodos fiscalizados todas as entradas de matérias-primas e saídas de produtos em quilograma.

Em 26/09/95, foi prolatada a Decisão nº 1.950/95 da DRJ em São Paulo, fls. 84/86, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"IRPJ – Exercício de 1986 e 1987, ano-base de 1985 e 1986. 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 constatada produz na apuração do lucro líquido e consequentemente no lucro real.

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

*Mantido o crédito tributário conforme o ocorrido no processo do qual este é decorrente.
Impugnação improcedente."*

Cientificada em 25/10/95, AR de fls. 89-verso, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 23/11/95, em cujo arrazoado de fls. 90/158 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando ainda:

Preliminarmente, a nulidade da Decisão de Primeira Instância pelos seguintes motivos:

1- por exigir os montantes constantes do Demonstrativo do Crédito Tributário em UFIR com base em valores incorretos, os quais foram ilegal e arbitrariamente majorados;

2- por deixar o julgador de apreciar as provas e os argumentos oferecidos na impugnação, especificamente quanto a não consideração do fator quebra e quanto as disposições da Portaria nº 002- INMTERO (Instituto Nacional de Metodologia Normatização e Qualidade Industrial), que estabelece tolerância na variação para mais ou para menos de 1% a 2% nas quantidades líquidas das mercadorias;

3- por não ter sido realizado o julgamento no prazo previsto no artigo 27 do Decreto nº 70.235/72.

No Mérito

1- o processo de fabricação de uma abraçadeira consiste basicamente nas operações de estampagem, usinagem, tratamento superficial como zincagem e cromeação, térmico e montagem. Na estampagem as fitas em bobinas sofrem uma transformação mecânica, resultando nos componentes das abraçadeiras. No processo de usinagem os pinos são laminados, transformando-se em parafusos.

2- o tratamento superficial ou térmico é realizado após cada uma das fases anteriores, sendo que vários componentes recebem um tratamento a fim de lhes

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

conferir proteção contra corrosão, e, quando necessário, recebem, também, tratamento térmico a fim de lhes proporcionar resistência mecânica. Os tratamentos superficiais como zincagem, cromeação e térmico não são executados pela Recorrente, mas por empresas beneficiadoras pertencente a terceiros;

3- em razão do pequeno tamanho das peças (abraçadeiras), a indicação dos quilos é feita através de tabelas onde se multiplicam os números de peças pelo peso unitário (teórico), método que invariavelmente provoca diferenças, dependendo do tipo de material empregado na sua confecção, devido às alterações sofridas nas especificações das matérias-primas;

4- o Fisco, diante das dificuldades que o método apresentava, orientou a Recorrente que fizesse a conversão para quilos por estimativa, quanto aos produtos fabricados e em estoque nos anos de 1985 e 1986, tomando por base os produtos atuais, que são similares, mas não idênticos àqueles fabricados à época, quando é sabido que existem diferenças nas matérias-primas aplicadas, de remessa para remessa, ou, ainda, de acordo com as especificações técnicas determinadas pelas empresas adquirentes, na sua maioria indústrias automobilísticas;

5- o Fisco ao determinar que a Recorrente transformasse por estimativa a unidade Peça em unidade Quilo dos produtos vendidos e os em estoque, de anos anteriores (1985 a 1986) e, ainda, estimasse o peso das matérias-primas adquiridas e em estoque (dos anos de 1985 e 1986), utilizou-se de método estimativo, ou melhor dizendo presumiu e, conseqüentemente, arbitrou tais valores;

6- apresenta alguns exemplos de notas-fiscais que demonstram a impossibilidade de transformação de peças para quilos;

7- demonstra, com exemplos, que a adição de tratamento de superfície nas abraçadeiras por zincagem e cromagem, que consiste em recobrir-lhes a superfície com metais zinco ou cromo, representa um acréscimo ao peso do produto final. Este fato passou despercebido pela fiscalização, porque as peças beneficiadas são devolvidas com o mesmo peso constante das notas fiscais de remessa;

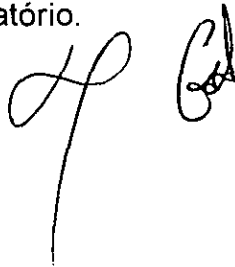
8- também não atentou a fiscalização para o fato de que o material vendido como sucata não é só originário de resíduo de matérias-primas, mas de vários

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

setores. Dentre esses materiais incluem-se peças de reposição de máquinas, equipamentos, vasilhames etc. Fazendo-se a recomposição com base nas quantidades corretas fica demonstrado o equívoco cometido pelo levantamento fiscal;

9- transcreve excerto de julgados administrativos para reforçar seu entendimento.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'P' followed by a smaller, more complex mark that appears to be a combination of letters or a monogram.

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

VOTO

Conselheiro: NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

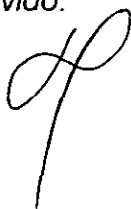
Este processo foi tratado como decorrente do lançamento do IPI, processo nº 10880.015934/90-06, e assim foi abordado tanto pelo autuado, em sua impugnação e recurso, quanto pelo julgador singular. Apenas na impugnação e recurso do IPI estão detalhados os fundamentos apresentados pela empresa a respeito da auditoria de produção realizada.

A exigência do IPI já foi levada a julgamento em última instância no Conselho de Contribuintes, que, pelo Acórdão nº 202-14.159, deu provimento ao recurso, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Acórdão 202-14.159

IPI – LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO – Apuração de que o quantitativo da matéria-prima tomada como elemento subsidiário, aplicado nos produtos industrializados pelo contribuinte, foi maior do que a quantidade registrada do consumo desse componente no período fiscalizado, embora indique a entrada desse insumo desacompanhada de nota fiscal ou omissão de seu registro, não autoriza a presunção da ocorrência de "vendas sem emissão de nota-fiscal" e omissão das receitas daí advindas.

Recurso provido."



Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

Os fundamentos que apoiaram o acórdão pré-falado aplicam-se à área de atuação do IPI, apesar de a tributação por omissão de receitas caracterizada pela falta de registro de aquisição de mercadorias ou insumos, no âmbito do Imposto de Renda, encontrar resistência em julgamentos desta Câmara, conforme expressa a ementa a seguir:

"Acórdão nº 108-04.369 - DOU de 27.07.1998
OMISSÃO DE COMPRAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - A falta de registro de compras apuradas em auditoria de produção, indicando o consumo não registrado de matéria prima, importa no reconhecimento do custo equivalente. Recurso provido."

Entretanto, deixo de analisar as preliminares apresentadas e a questão de omissão de receitas com base na falta de registro de compras de insumos, porque antevejo razão de mérito que fulmina a exigência. Ela diz respeito à determinação do *quantum debeatur*, em virtude de a fiscalização não ter utilizado procedimento de auditoria de produção consistente para determinação das diferenças apuradas.

O lançamento teve como fundamento a constatação pelo Fisco Federal de omissão de receitas caracterizada por compras de insumos desacobertas de documentação comprobatória, fato este detectado por meio de levantamento quantitativo da produção industrial, observando a relação insumo/produto do período, ou seja, a determinação da quantidade de insumo aplicado em cada unidade do produto acabado, tendo sido já concluídas todas as etapas necessárias à produção, e a comparação deste resultado com a quantidade produzida pela empresa, técnica denominada de auditoria de produção.

Este Conselho tem acatado que o Fisco lastreie suas conclusões por meio de cálculos aritméticos, tais como levantamento de estoques, auditoria de produção e aplicações e recursos em empresas tributadas pelo Lucro Presumido,



Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

desde que demonstrada a lógica tributária e fundamentado por elementos confiáveis, de preferência oriundos da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte.

Nos exercícios fiscalizados, 1986 e 1987, períodos-base de 1985 e 1986, antes da presunção legal prevista na Lei nº 9.430/96, a fiscalização detectou omissão do registro de compras de insumos. A quantidade de produção (produtos acabados) calculada pela fiscalização com base na relação insumo/produto e nos dados fornecidos pela indústria foi inferior ao montante registrado pela contribuinte, isto é, a produção calculada pela fiscalização, levando em conta as quantidades de insumos adquiridas, resultou inferior àquela registrada pela indústria.

Ao analisar o procedimento de auditoria aplicado, constato que ele tem inconsistências e incongruências que maculam as conclusões aritméticas dele advindas.

Isto aconteceu porque a fiscalização ao realizar a conversão dos itens de produtos acabados e insumos, da unidade de peça para quilogramas, utilizou como base a estimativa, não observou o disposto na Portaria nº 002/82 do INMETRO, deixou de identificar os diversos tipos de sucatas, não levou em consideração as perdas ocorridas no processo industrial e que no processo de zincagem e cromagem é agregado peso ao produto final, o que comprometeu o resultado do procedimento de auditoria de produção.

Com efeito, a forma de determinação do valor a tributar adotada pela fiscalização criva de incerteza o levantamento, haja vista que se baseia em elementos que de forma alguma podem ser considerados como definitivos e conclusivos como meio de prova na conversão de peso para quilogramas, porque a Portaria nº 002, de 07 de maio de 1982, do Instituto Nacional de Metodologia, Normatização e Qualidade Industrial – INMETRO, admite diferença entre 1% a 2%, para mais ou para menos, no peso líquido dos produtos vendidos, fato não observado pela fiscalização, o que

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

distorceu a transformação de peças para quilogramas, ante a possibilidade dos pesos líquidos indicados nas notas-fiscais poderem ser menor ou maior numa proporção de 1% a 2%.

Abaixo, transcrevo os artigos 1º, 2º e 8º da Portaria 002/82 do INMETRO:

Art. 1º - A indicação da quantidade líquida das mercadorias pré-medidas, admitirá a tolerância máxima de 1% (um por cento) para mais ou para menos, na média correspondente à mostra, retirada conforme disposto no artigo 8º desta Portaria.

Art. 2º - A indicação da quantidade líquida das mercadorias admitirá a tolerância individual máxima de 2% (dois por cento), para mais ou para menos, sempre que o número de unidades expostos à venda for inferior a 5 (cinco).

Art. 8º - Para fins dos exames quantitativos, objetivando a apuração média, as amostras serão de 30 (trinta) unidades, retiradas a esmo do conjunto."

Não posso concordar com os fundamentos da decisão de primeira instância, ao afirmar no julgamento do crédito tributário do IPI que a aplicação das normas contidas na Portaria 002/82 do INMETRO aos quadros I e II (Demonstrativo de Consumo de Matérias-primas e Demonstrativo da Produção Registrada) aumentaria ainda mais a diferença apurada, porque estes percentuais não se relacionam a perdas no processo industrial e sim a indicação do peso líquido em cada nota-fiscal, base para a conversão de peça para quilograma.

Também quando determinado item já não era mais produzido, o Fisco recomendou o uso da estimativa na conversão de medidas. Por fim, não levou em conta que o processo de cromagem e zincagem sempre agregará peso ao produto final, apesar de na nota-fiscal de retorno de industrialização constar o mesmo peso líquido da nota-fiscal de remessa, fato justificável ante as características do sistema de beneficiamento. Há de se reconhecer a fragilidade e o conflito das conversões e equivalência de peça para quilograma.

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

Além da inconsistência dos elementos de conversão de peça para quilograma, deixou o autuante de separar e identificar cada tipo de sucata no seu levantamento fiscal, incluindo diversas que não se referiam ao processo industrial, como peças de reposição de máquinas, vasilhames etc., bem como não considerou as perdas no processo produtivo.

Convenhamos que este não é um critério de apuração da quantidade produzida que traduza claramente a certeza da infração detectada.

A auditoria de produção tem por finalidade levantar a produção do estabelecimento industrial em um determinado período, para confrontá-la com a produção registrada nos assentamentos contábeis e fiscais da empresa, com o objetivo de verificar se houve saídas ou entradas de produtos/insumos sem registro.

Para isso, é necessário examinar a quantidade de cada insumo empregada na produção de determinado montante de produto final, obtendo-se, assim, o coeficiente insumo/produto final. Deve-se ter o cuidado de quantificar a produção e efetuar seu levantamento dentro de uma coerência aritmética, utilizando um denominador confiável, para não comprometer as conclusões resultantes deste método de auditoria.

Não pode ser admitida em uma análise da produção a superficialidade nos procedimentos de investigação, devendo ser eles exaustivos. O lançamento não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas, orientadoras do princípio da reserva legal (CTN arts. 3 e 142), não permitem dúvidas nas exigências fiscais.

A jurisprudência deste Conselho tem caminhado no sentido de que não basta a ocorrência de dúvidas ou suposições para a imputação de irregularidades.

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

Faz-se necessária a prova cabal da diferença apurada, por meio de laudos conclusivos, não sendo dispensada, em alguns casos, até a apuração pericial.

As ementas de acórdãos abaixo expressam este entendimento:

Acórdão nº: 103-20.271

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - A tributação com base em arbitramento de produção com fundamento em matérias-primas consumidas deve ser alicerçada em elementos indiciários capazes de trazer a convicção da ocorrência dos fatos que embasaram o lançamento, em homenagem ao princípio da verdade material. Quando os indícios encontrados não oferecerem as condições de segurança da ocorrência do ilícito fiscal devem ser buscados outros elementos indiciários que alicercem a presunção de omissão de receitas, mormente quando a quantidade de matérias primas consumidas foi encontrada mediante o uso de fórmula aplicada linearmente, não permitindo levar-se em conta as variáveis embutidas no processo industrial, decorrentes da qualidade da matéria prima empregada, quebras, perdas e variação na quantidade do composto efetivamente utilizadas, não coincidente com a formulação apresentada ao órgão controlador. Face à inobservância de tais preceitos revela-se improcedente a exigência fiscal.

Recurso voluntário provido.

Acórdão nº: 103-20.485

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. AUDITORIA COM BASE EM CONSUMO DE EMBALAGENS. ÍNDICE ARBITRADO DE PERDAS. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS MERITÓRIOS PELA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. IMPROCEDÊNCIA. LANÇAMENTO FISCAL INSUBSISTENTE. Padece de liquidez e certeza o lançamento fiscal, quando submisso à superficialidade investigatória, declina-se de contemplar - na formação do quanto devido -, os montantes relativamente a todos os itens que enfeixam a composição da receita decorrente de levantamento da produção com base no consumo de embalagem. Se complexo o imperioso levantamento de todas as variáveis, a hipótese remete os seus artífices a auditarem outras rubricas que, por certo, abrigarão as potenciais evasões perpetradas sob o manto da intrincada e extensa grade da receita operacional tecida pela parte autora. As correções do levantamento fiscal laboradas pela Autoridade recorrida não podem alterar os fundamentos nucleares legais inicialmente imputados.

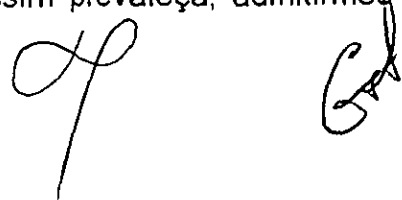
Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

*IRPJ. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. SUPERFICIALIDADE DA INVESTIGAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustiva. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não-comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.
(.....).*

*Acórdão 107.05622 – Publicado no DOU em : 27.07.1999
“OMISSÃO DE RECEITAS – O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. 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 CTN. O imposto, por definição (CTN art.3º), não pode ser usado como sanção.”*

*Acórdão 107.05545 – Publicado no DOU em 30.04.1999
“Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador do mesmo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN art.3º), não pode ser usado como sanção.”*

Entendo, pois, que ao Fisco competia apurar os fatos que conduzissem à caracterização mais segura sobre a irregularidade detectada. Não o fazendo, a conclusão a que se chega é a de que o fato em si não autoriza e também não pode dar suporte à tributação, sob pena de, caso assim prevaleça, admitirmos



Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

uma presunção que não está autorizada por lei, justamente pela falta de prova material para dar suporte a mesma.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. 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 CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina in "Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

"Dever de prova e "in dubio contra fisco"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."

O conhecimento teórico de certas características de determinado mercado não pode sustentar a exigência de tributos, sendo imprescindível a

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

demonstração da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, conforme definido no art. 43 do CTN, que é, no caso, a aquisição da disponibilidade da renda, traduzida no conceito de lucro.

Cabe, ainda, transcrever um texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."

Portanto, não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 136, V, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado.

Sobre o assunto em questão, assim se manifesta Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, fls. 92:

*"Conceitos de Presunção e Indício.
Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador. Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: "Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito".*

Processo nº. : 10880.015929/90-68
Acórdão nº. : 108-07.385

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

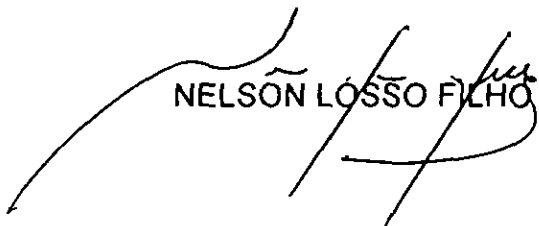
A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.

As presunções definem-se, assim, como ... consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido".

Assim, não pode prosperar o lançamento afetado por inconsistências e incongruências no procedimento de auditoria de produção, que deveria ter observado a orientação firmada no Parecer Normativo CST nº 45/77, no sentido de que o levantamento de produção "tem por objetivo apurar a verdade, a produção que realmente ocorreu, e nunca arbitrar a produção", sendo condição essencial que a fiscalização realizasse a auditoria segundo critérios consistentes, para só aí concluir pela infração à legislação tributária, dando caráter de certeza e liquidez à exigência. Não o fazendo, é legítimo ver esboroar-se a tributação do IRPJ.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar a exigência do IRPJ.

Sala das Sessões (DF) , em 13 de maio de 2003


NELSON LÓSSO FILHO

