



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-4

Processo nº. : 10880.019985/91-61
Recurso nº. : 113.380 – *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*
Matéria : IRPJ - Ex.: 1990
Recorrentes : DRJ em SÃO PAULO-SP e ANAKOL INDÚSTRIA E
COMÉRCIO LTDA.
Sessão de : 14 de outubro de 1998
Acórdão nº. : 107-05.369

RECURSO "EX OFFICIO" – IRPJ - AUDITORIA DE PRODUÇÃO -
Devidamente justificada pelo julgador "a quo" e pelas autoridades
autuantes as diferenças de valores que resultaram em majoração
indevida na lavratura do Auto de Infração, é de se negar provimento
ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou parte
do crédito tributário constituído a maior.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – AUDITORIA DE PRODUÇÃO –
Não subsiste a presunção de omissão de receita operacional apurada
por meio de auditoria de produção quando não apoiada em elementos
seguros de prova.

Recurso de ofício negado. Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos
interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em SÃO
PAULO-SP e por ANAKOL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

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

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
RELATOR

Processo nº. : 10880.019985/91-61
Acórdão nº. : 107-05.369

FORMALIZADO EM: 22 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ e FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº. : 10880.019985/91-61
Acórdão nº. : 107-05.369

Recurso nº. : 113.380
Recorrentes : DRJ em SÃO PAULO-SP e ANAKOL INDÚSTRIA E
COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Relata a DRJ em São Paulo/SP que:

Às fls. 120 deste processo foi constituído o crédito tributário referente a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo ao exercício de 1990, ano-base de 1989, em decorrência de diferenças constatadas em auditoria de produção, caracterizando omissão de receitas. Quanto ao exercício de 1991, ano-base de 1990, conforme fls. 65, foi compensado conforme FAPLI um prejuízo fiscal de CR\$ 179.872.330,00, restando um saldo a compensar de CR\$ 570.617.894,00, compensação essa decorrente de diferenças conforme as acima mencionadas. O enquadramento legal do lançamento constitui nos artigos 154, 157 - § 1º, 174, 178, 182, 387 - II e 728 - II do RIR/80, artigo 108 e seu § 1º da Lei 4.502/64 e artigos 236 - I, 274 e 277 do RIPI/82.

Às fls. 123 a 184 a interessada impugnou tempestivamente o lançamento, alegando em síntese:

1. que as quebras e perdas estimadas são apenas teóricas, podendo diversas circunstâncias contribuir para perdas ou quebras diferentes das estimadas, como, por exemplo, quando do lançamento de novos produtos;
2. que as diferenças encontradas são absolutamente irrisórias e insignificantes percentualmente "per si" e que as supostas omissões constituem no total valores também absolutamente



irrisórios, ou seja, 0,137% do faturamento de 1989 e 0,211% do de 1990;

3. que os produtos fabricados envolvem diversos insumos e que a variação do consumo de alguns deles não permite concluir quanto ao produto como um todo;
4. que as exigências fiscais estão fundadas em meras ilações e não resistem a uma análise da realidade da empresa e de sua atividade produtiva, inexistindo indícios outros robustos e convincentes, a indicar de forma incontroversa a prática de operações ilícitas;
5. que a Fiscalização não visitou os estabelecimentos industriais auditados; que as informações foram solicitadas ao escritório central, sem se revelar que seriam utilizadas para a elaboração de auditoria de produção nos moldes realizados, e que os dados e informações que serviram de base às conclusões da auditoria não foram conferidos com a impugnante;
6. que os levantamentos efetuados pela Fiscalização padecem de defeitos que levaram a impugnante a refazê-los na mesma metodologia, porém com informações uniformes e corretas, com diferenças apuradas inferiores às apontadas pela Fiscalização.

Termina a impugnante por requerer a realização de perícia técnica, indicando perito e formulando quesitos.

Às fls. 414 a 438 há a juntada ao processo, mediante requerimento da impugnante, de Termo de Encerramento de Ação Fiscal, Termo de Intimação e Termo de Início de Fiscalização, relativos a fiscalização de IPI no estabelecimento de São Bernardo, iniciada em 01.11.90 e encerrada em 23.08.91, relativa ao período de 01.89 a 09.90, e que, a seu ver, coincide, em sua quase totalidade com o período objeto da autuação, tinha o mesmo objeto de fiscalização e que, ao não revelar indícios de irregularidades fiscais, vem conformar as alegações da defesa quanto ao trabalho fiscal nos autos ter alcançado seus resultados por presunção, totalmente desvinculados da realidade dos fatos.

Às fls. 512 a 521 vêm os fiscais autuantes prestar sua informação fiscal, informando, em síntese, que:

1. o acompanhamento do trabalho fiscal feito por funcionário da impugnante com cargo de gerência, o qual, a cada solicitação indicava o funcionário mais apto a atendê-la;
2. os levantamentos feitos pela empresa foram analisados conjuntamente com a Fiscalização, sendo, inclusive, efetuadas correções quantitativas das informações prestadas, conforme se pode observar às fls. 61;
3. a auditoria de produção é uma metodologia secular de trabalho fiscal, consistindo basicamente numa operação matemática, não podendo ser congominada de mera ilação ou de processo indiciário;
4. os levantamentos efetuados foram absolutamente completos e, nesta fase processual, conferidos e reconferidos pela impugnante e pela Fiscalização;

5. quebras eventuais ou perdas anormais, para serem admitidas como custo, devem atender às exigências previstas no artigo 184, II, letras "a" e "c", do RIR/80, o que não foi o caso, sendo prática da empresa oferecer à tributação as diferenças apuradas em periódicas checagens quantitativas;
6. as novas listagens apresentadas pela impugnante, alterando os quantitativos apresentados na fase de fiscalização, foram reanalisadas pela mesma, que, atendendo ao Termo de Intimação Fiscal de 21.10.91, elaborou novas informações, que foram checadas por amostragem, conforme Termo Fiscal de Diligência de 29.04.92, verificando-se a sua correspondência com os quantitativos registrados na contabilidade da empresa;
7. a Fiscalização de IPI, cujos Termos foram juntados pela impugnante, refere-se a insumos distintos daqueles sob análise no presente processo;
8. feitos, portanto, os ajustes necessários para corrigir alguns erros quantitativos de fato ocorridos e perfeitamente sanáveis nesta fase processual, chega-se às seguintes diferenças tributáveis correspondentes a omissão de receitas:

- ano-base de 1989:	NCZ\$ 801.462,00
- ano-base de 1990:	CR\$ 33.122.076,00

Apreciando o feito, a DRJ em São Paulo julgou parcialmente procedente a ação fiscal, assim ementando a sua decisão:

Processo nº. : 10880.019985/91-61
Acórdão nº. : 107-05.369

"EMENTA: Diferenças constatadas em auditoria de produção caracterizam omissão de receita.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE".

Ciente da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 579/586, reprisando os mesmos argumentos apresentados na peça vestibular.

Por outro lado, a DRJ, em razão do valor de alçada do crédito tributário exonerado no provimento parcial que deu, recorreu de ofício a este Colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto no relatório, tratam os presentes autos de exigência do IRPJ decorrente de auditoria de produção levada a efeito pela fiscalização nos estabelecimentos industriais da contribuinte.

Tendo por base as informações prestadas pela empresa, a fiscalização considerou o que entendeu como *fórmula padrão* ("Matriz Insumo/Produto), para a fabricação de alguns dos produtos.

A partir dessa fórmula, foram confrontados os quantitativos registrados na escrituração contábil, tendo as autoridades autuantes calculado o que seria o consumo ideal de matérias-primas ("Consumo Calculado"), cotejando o resultado com o consumo efetivamente contabilizado ("Consumo Registrado").

Entendeu a fiscalização que:

**As diferenças inferiores a 1% entre o CONSUMO REGISTRADO e o CONSUMO CALCULADO mostradas no "QUADRO DE DIFERENÇAS" foram consideradas por esta fiscalização como admissíveis em função das características do processo produtivo. Salientamos que estes 1% não são as perdas e/ou quebras no processo produtivo e/ou estoque, pois estas perdas e/ou quebras já foram consideradas na MATRIZ INSUMO/PRODUTO (fornecida pelo contribuinte) e nas movimentações de estoque.*

As diferenças positivas (CONSUMO REGISTRADO maior que CONSUMO CALCULADO) superiores a 1% foram consideradas como utilizadas em produtos que saíram do estabelecimento sem a emissão da correspondente Nota Fiscal, em outras palavras, omissão no registro de vendas.

As diferenças negativas (CONSUMO CALCULADO maior que CONSUMO REGISTRADO) superiores a 1% foram consideradas como entrada no estabelecimento de matéria prima ou material de embalagem sem a correspondente Nota Fiscal, portanto, não figurando no Livro Registro de Entradas e adquiridos com recursos extra contábeis, omissão de compras."

Entendo que faltou à fiscalização maior embasamento nas investigações, seja através de órgãos técnicos ou mesmo por meio de comparativo nas quebras obtidas por empresas do ramo, pois as divergências apontadas entre o consumo calculado e o consumo registrado podem ser normais e admissíveis dentro do processo produtivo daquele ramo industrial.

Em que elemento técnico se baseou a fiscalização para estabelecer o percentual de 1% como admissível? Não poderia ser 0,5%, ou 5% ou, quem sabe ainda, 10%? Inexistem nos autos tais elementos que poderiam fundamentar a materialidade da acusação fiscal.

Informa a recorrente que a fórmula por ela fornecida é teórica e representa tão somente as quebras e perdas médias verificadas no estoque e no processo produtivo. Então, como pode o Fisco valer-se desses elementos para estabelecer os quantitativos que considera admissíveis para apurar o montante produzido no exercício social?

O artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece que *"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a*

ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Porém, para determinar a matéria tributável e o montante do tributo devido, não pode se basear em uma fórmula média de produção, a qual não garante a identificação exata das quantidades de insumos necessários à produção de um determinado produto. Representando a fórmula uma proporção média de consumo, certamente comportará desvios para mais ou para menos quando em utilização no processo fabril.

Além disso, pelo que consta dos autos, o próprio cálculo comporta razoável dúvida quanto a existência de receita omitida e conseqüente apuração do lucro real, especialmente, em se tratando de falta e ~~sobra~~ de matérias-primas, no mesmo período-base.

Não obstante, se do cálculo procedido pela fiscalização, tivesse resultado apenas falta ou apenas sobra de matérias-primas, aí poderia se admitir eventuais falhas na contabilidade da recorrente e até aceitável indícios de irregularidades.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes tem sido trilhada no sentido de que na hipótese de arbitramento da receita com base na matéria-prima consumida deve ser acompanhada de outros indícios e devem estar apoiada em elementos seguros de prova, conforme os Acórdãos, cujas ementas são transcritas abaixo:

**MEIOS DE PROVA – 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 (Ac. 105-5.053/90 – DOU de 06/03/91)."

"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Insubsistentes os elementos utilizados para respaldar a autuação, porque baseados em indícios e presunções sem a correspondente comprovação. (Ac. 101-89.501 – de 23/04/96)."

"IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – AUDITORIA DE PRODUÇÃO - Não subsiste a presunção de omissão de receita operacional e nem cabe o arbitramento da receita quando constatada falta e sobras de matérias-primas, no mesmo período-base, especialmente, quando estas faltas e sobras, se compensados entre si, desaparecem as diferenças em quilogramas e quando não apoiados em elementos seguros de prova e nem foi demonstrado qualquer indício de omissão de receita ou de inexatidão da declaração de rendimentos apresentada regularmente. (Ac. 101.89.504 – de 23/04/96)."

Dessa forma, verifica-se que inexistente nestes autos, qualquer elemento de prova que possa fundamentar a acusação fiscal de omissão de receitas com base em auditoria de produção.

Relativamente ao recurso de ofício interposto pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP, verifica-se que, nesse particular, não merece reparos a decisão prolatada, pois a mesma observou a manifestação das autoridades autuantes, conforme Termo Fiscal de Diligência, onde propuseram a redução de valores indevidamente incluídos no Auto de Infração.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998.


NATANAEL MARTINS