

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10880/027.072/89-40

SESSÃO DE 09 de novembro de 1994

ACÓRDÃO Nº 101-87.419

RECURSO Nº: 108.529 - I.R.P.J. - Exercícios de 1986 a 1988

RECORRENTE: PÃO AMERICANO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

RECORRIDA: D.R.F EM SÃO PAULO - SP

I. R. P. J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. PRODUÇÃO. CONSUMO DE MATÉRIAS-PRIMAS. 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 determinadas matérias-primas, não se reveste dos elementos essenciais, carecendo, inclusive, de aprofundamento nas investigações, principalmente quando desprovido de laudo técnico que confirme a alegada relação insumo-produto.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PÃO AMERICANO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

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. Declarou-se impedido no julgamento o Conselheiro Celso Alves Feitosa.

Sala das Sessões, 09 de novembro de 1994

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

VISTO EM 09 DE DEZ 1994 LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

RECURSO Nº : 108.529

ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

RECORRENTE: PÃO AMERICANO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

RECORRIDA: D.R.F. EM SÃO PAULO - SP

R E L A T Ó R I O.

PÃO AMERICANO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C.-MF sob o nº 61.596.284/0001-15, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo/Oeste que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 199/200, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Os fatos apurados pela Fiscalização estão descritos na peça básica, nestes termos:

"Em ação fiscal desenvolvida junto à empresa supra identificada, na qual se desenvolveu uma auditoria de produção, foram apuradas omissões de receitas conforme quadros demonstrativos e Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexos e partes integrantes do A.I.

Consequentemente está sendo lançado o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e adicional de 10%, bem como multa de ofício de 50% e demais encargos legais conforme demonstrativos de cálculo anexos."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 216 a 292, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular (fls. 495/507), cuja ementa tem esta redação:

"Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidades das matérias primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos. Apurando-se divergência no confronto da produção assim calculada com a registrada pelo estabelecimento, caracterizada fica a omissão de receitas, provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto. No caso, porém, retifica-se parcialmente a exigência com base no artigo 145-I do C.T.N.

Ação fiscal parcialmente procedente."

ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

Cientificada dessa decisão em 16 de maio de 1994, a contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Colegiado, protocolizado no dia 15 de abril seguinte, onde sustenta em resumo:

P R E L I M I N A R M E N T E:

a) o Auto de Infração deve ser considerado nulo vez que o valor pretendido e lançado é inconstitucional, nos termos do inciso IV do artigo 150 da Carta Magna, pois o tributo está sendo utilizado com o efeito de confisco, vez que a forma de autuação não contém no C.T.N. (Lei nº 5.172/66), não está contida na legislação específica do tributo, o que a torna à margem de qualquer dispositivo legal, não passando de mero arbítrio da fiscalização e como tal, desguarnecida que é, de qualquer tutela jurídica;

b) é também nula a presente autuação porque a fiscalização, argüindo matéria essencialmente técnica à atividade da empresa, efetuou quadros a seu bel prazer e de forma discricionária, infringindo não só o artigo 184, I do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, como também o artigo 344 do Decreto nº 87.891, de 1982;

c) a nulidade da peça básica porque é irreal e injurídica a pretensão ali contida, pois seu autor ignorou não só os mais elementares princípios que regem a sistemática tributária, como também os dispositivos legais que comandam a fiscalização direta, caracterizando-se o seu proceder pela mais absoluta superficialidade, que outro não é senão abuso do poder, pois deveria a autoridade fiscal exercer seu mister dentro do maior imperativo legal e com indiscutíveis conhecimentos técnicos, dentro dos limites da lei e para os fins nela previstos;

d) é nulo o Auto de Infração, porque a fiscalização deixou de considerar todas as informações prestadas pelo contribuinte, impondo-lhe a multa de 50%, capitulada no artigo 728, II e III do R.I.R. em vigor à época, contrariando a sóbria orientação que vem sendo adotada por este Conselho;

e) é nulo o lançamento contestado porque a autoridade não atendeu às práticas reiteradamente observadas, de acordo com o inciso III do artigo 100 do C.T.N., o que significa que todos os pontos obscuros, duvidosos ou controvertidos do trabalho fiscal deveriam ter a imprescindível orientação de órgãos técnicos;

f) é nulo o Auto de Infração porque inexistente a tributação à taxa de 35%, devendo-se aplicar a alíquota vigente de 30%, se houver imposto a ser recolhido, nos expressos termos do artigo 5º, XL, que explicita a irretroatividade da lei, exceto se for benéfica;

ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

g) é nula a autuação porque a fiscalização deixou de aplicar o princípio contido no artigo 108 III do C.T.N.;

M É R I T O

a) o Auto de Infração impugnado bem ilustra a correção da recorrente nas próprias preliminares argüidas, pois tivesse a autuante elaborado os quadros com precisão própria e indispensável do agente fiscal e certamente outras teriam sido as conclusões;

b) além de tratamento e critérios desiguais já referenciados, a fiscalização se caracterizou por erros aritméticos bisonhos, utilizando-se desse expediente para conseguir apurar os resultados, inexistentes na realidade, mas capazes de colocar o binômio fisco-contribuinte em posições antagônicas e até hostis;

c) sendo visível através dos mapas elaborados, a falha fiscal que coloca em relevo o desrespeito à Lei objetiva, torrando-se nulo de pleno direito todo o trabalho efetuado, pois, eivado de erro, não só material, como quiçá até mesmo volitivo, do que resulta exemplo dado pela fiscalização de como não se deve cumprir o regulamento, não podendo ela concluir que a recorrente também não o tenha cumprido;

d) trata-se, sem dúvida, de mera presunção, não prevista em lei, e como tal, ausentes que é de todos os dispositivos jurídicos, não pode encontrar guarida legal, conforme decisões emanadas deste Conselho, restando provado que o trabalho fiscal, ante a grosseira falha que apresenta "ab initio", não poderá prevalecer, sendo pois; nula a pretensão que estabeleceu o crédito tributário;

e) sendo bastante numeroso os componentes técnicos que formam os produtos da recorrente, ressalta à vista que a receita técnica do produto final varia toda vez que referido produto for diferente, comprovando-se que, considerando com porcentagens iguais os elementos que integram o produto final, se apresentam com inúmeros tipos, embora todos da mesma espécie;

f) os quadro elaborados de forma discricionária e sem dados concreto-matemáticos evidenciam ainda, de forma pouco elogiosa o fraco desempenho fiscal que não se esforçou para provar a verdade, podendo ser observado na elaboração dos quadros o estabelecimento da porcentagem, de perda de matérias primas calcadas em 5% e 10%, respectivamente, além ter sido erroneamente considerado o estoque final das matérias empregadas na elaboração dos produtos;



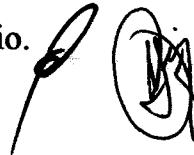
ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

g) no caso sob exame, conforme provado, a fiscalização agiu de forma superficial deixando de cumprir especificamente as normas previstas no item 18.2.1 das "Normas de Procedimento para a Fiscalização dos Tributos Federais", de 1970, não havendo como se caracterizar o crédito tributário, fantasticamente criado pelo autor da peça vestibular que através de supostos indícios e presunções chegou a elevada cifra;

h) não desconhece a fiscalização que a recorrente é uma indústria de pães e bolos, e que na composição do produto final entram: farinha, gordura, açúcar, ovos, sal, fermento e outras matérias, e ainda que em quantidades reduzidas, todos os componentes da receita técnica deveriam sofrer idêntico tratamento, e não tomar por base apenas alguns ingredientes, o que torna impreciso o resultado alcançado pela fiscalização;

i) efetuado levantamento como o fez e considerando apenas aquisições, consumo e mercadorias, vendidas, a fiscalização não poderia concluir coisa alguma de forma objetiva, havendo necessidade de serem considerados os métodos de trabalho, a técnica de produção, os elementos componentes e enfim tudo quanto poderá influir na apreciação fiscal final.

É o relatório.

Handwritten signature and a circular stamp, likely an official seal or signature mark.

ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

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

De plano deve ser registrado que a Fiscalização lavrou inúmeros "Termos", pelos quais foram apreendidos controles de produção de sacos plásticos para embalagens de pães; foram solicitados esclarecimentos sobre: produção, fórmulas de produtos, tabelas de preços, perdas ou quebras de matérias-primas no processo produtivo, sendo certo que, após análise de toda a documentação arrebanhada, resultou na elaboração dos "Quadros Demonstrativos" de fls. 151 a 194.

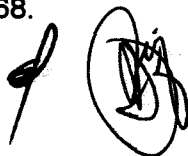
A autoridade lançadora, acatando em parte as alegações da pessoa jurídica autuada, propõe alterações na base de cálculo do tributo, o que pode ser resumido conforme abaixo:

BASE DE CÁLCULO

CONFORME AUTO DE INFRAÇÃO		ALTERADA PELA DECISÃO RECORRIDA	
CR\$	40.350.414.693	CR\$	40.377.596.040
CZ\$	142.689.420,39	CZ\$	141.763.006,74
CZ\$	150.439.046,54	CZ\$	146.733.608,06
CZ\$	818.145.550,64	CZ\$	817.889.769,37

Ao contrário do afirmado pela autoridade "a quo":

"Quanto a alegação de erros materiais, contidos nos quadros de fls. 151/194, deixamos de tecer maiores comentários, visto que são poucos, não alteram essencialmente o auto e foram retificados pelo autuante, conforme se observa as fls. 419/468.



ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

entendo que ocorreu majoração da base de cálculo do tributo, relativamente ao exercício de 1986, período-base de 01 de julho de 1984 a 30 de junho de 1985, o que implicaria, na essência, à reabertura do prazo para nova impugnação, já que agravada a exigência tributária. Ocorre que, por economia processual, tendo presente que, no mérito, entendo caber razão à recorrente, o processo não deverá ser devolvido à repartição de origem com vista a cumprir tal formalidade, preservando-se, de resto, o princípio do duplo grau de jurisdição.

Registre-se, por oportuno, que a Fiscalização, ao contestar os argumentos expendidos na inicial, relativamente ao critério adotado para cálculo da média, consignou:

"Tivemos que adotar o artifício da fórmula média envolvendo os diversos sabores dos produtos Bolo, Rocambole, Bolo Frappe e Bolo Ana Maria, pois a autuada alegou não possuir os controles dos produtos discriminados pelos sabores (...) quando solicitados."

.....
"Ora, a falta de escrituração adequada do Livro Modelo -3 (Livro Controle de Produção e do Estoque) ou fichas substitutivas, e do Livro Modelo -5 (Livro de Registro de Inventário), que fazem parte das obrigações acessórias, faz prova a favor do fisco e não contra ele."

No que se refere aos argumentos expostos pela pessoa jurídica autuada sobre "outras saídas e/ou entradas dos produtos", sustentou a autoridade lançadora:

"Nas folhas de números 314 a 389 são apresentadas cópias de notas fiscais de vendas (Doc. 21 a 188). A maioria destas notas fiscais são de venda de resíduos de pão, cujo destinatário é o Sr. Manoel Corrêa de Souza Filho, dono de 75,00% do capital da IPÊ COMPRA, VENDA E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA., (...). Por sua vez, a IPÊ detinha 67,69% do capital da autuada nos anos-base fiscalizados. Há que se observar também, que estas notas fiscais não trazem assinalados os pesos bruto e líquido dos volumes, como determina o Art. 242, XIV do Decreto 97.981, aprovado em 23/12/82."

Sobre o mesmo assunto, a autoridade julgadora monocrática assim se manifestou, "verbis":

"Com relação às vendas de produtos inservíveis para o ser humano (quebra de embalagens por exemplo), também não debateremos, dado que a impugnante não trouxe os elementos à impugnação e nem os exibiu à fiscalização, nas inúmeras oportunidades que teve."

o que demonstra não ter sido o assunto analisado pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

Ponto relevante para o deslinde da controvérsia, sustentado pela autuada na fase impugnativa do lançamento, diz respeito à falta de previsão legal para sustentar a autuação, o que mereceu da Fiscalização as colocações transcritas abaixo:

"Independentemente de estar explicitado no CTN ou no RIR/80, é um método científico e matemático de investigação, confirmação e controle da movimentação (entradas e saídas) de matérias-primas, produtos e mercadorias num lapso de tempo finito e conhecido, em qualquer estabelecimento industrial ou comercial (...).

Como se não bastasse, a presente forma de autuação, encontra-se explicitada no Decreto número 87.981, d e 23/12/82."

Citados argumentos são relevantes para que se possa aferir a validade do critério adotado pela fiscalização para mensurar a produção, tendo por base apenas algumas matérias-primas consumidas no processo produtivo. No caso concreto, 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 no processo industrial, mediante o raciocínio: 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.

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 indicíários. Ainda mais quando não houver indício técnico que torne improvável o consumo de matéria-prima alegado." (Acórdão nº 105-5.053/90).

ACÓRDÃO Nº : 101-87.419

“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)

Na elaboração do trabalho, embora tenha considerado o consumo de gordura vegetal e ovos, a Fiscalização acabou por optar pelas matérias-primas: farinha de trigo e açúcar, conforme consignado na contestação de fls. 470, e confirmado pela decisão recorrida (fls. 502):

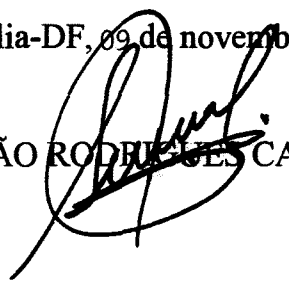
“As alegações relativas à gordura vegetal e ovos não carecem de comentários, uma vez que tais insumos não foram utilizados no cálculo da omissão de receitas”

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.

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 na 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 condições as mais diversas ou seja, quando cada produto requer o emprego de quantidades distintas de matérias-primas utilizadas na sua produção.

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

Brasília-DF, 09 de novembro de 1994.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

