



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

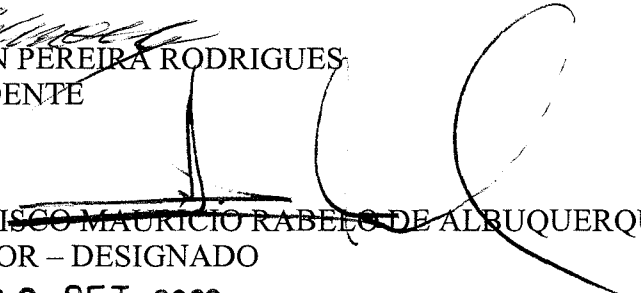
Processo nº : 10880.036097/90-03
Recurso nº : 202-097609
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : MICRO ELETRÔNICA LTDA
Sessão de : 16 DE SETEMBRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada (RIPI/82, art. 343, § 1º). Ocorrendo o inverso, apenas cabe exigir o tributo incidente sobre os insumos, acompanhado das sanções cabíveis (RIPI/82, art. 173, § 1º), ressalvado o direito ao crédito correspondente. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Relator) e Henrique Pinheiro Torres. Designado para redigir o voto o Conselheiro Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA
RELATOR – DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 SET 2003

Participaram, ainda do presente julgamento os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER e DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

Recurso : RP 202-0.158
Recorrente: FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A empresa Micro Eletrônica Ltda, às fls. 78/79, foi autuada por ter efetuado compras não registradas de matéria-prima, conforme apurado em auditoria de produção nos termos do art. 343 do RIPI/82.

Notificada a recolher o crédito tributário, a autuada apresentou a impugnação de fls. 85/92, alegando que:

- era falsa a ilação de que, tendo havido menor compra registrada do que os insumos necessários a produção registrada houve vendas omitidas; era absurdo afirmar que o menor consumo fazia supor maior produção e que o excesso de produção foi vendido sem nota; era infundada, portanto, a alegação de omissão de receita;

- era impossível determinar a produção exata com base no consumo de uma única matéria-prima, o que contrariava o disposto no art. 343 do RIPI/82, que elencou vários elementos subsidiários a serem considerados na auditoria de produção;

- ainda que admitida em tese a possibilidade de aplicação do art. 343 com base em um único insumo, o item escolhido pela fiscalização era imprestável para os fins colimados;

- não era possível negar validade ao laudo técnico do IPT ou, com base nele, aplicar uma porcentagem fixa de perda;

- as perdas de laminado variavam de uma encomenda para outra; variavam, segundo o laudo do IPT, entre 42,3% e 75,5%, chegando-se a uma perda média de 53,4% com tolerância de cerca 11,8%, o que ensejava uma variação de 41,6% até 65,2%;

- era, portanto, incorreto aplicar na autuação o menor grau percentual de perda, o que significava admitir ter toda a produção do período sofrido perda fica 41,6%;

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

- o levantamento de produção somente produziu indício de omissão de receita se as diferenças apuradas fossem significativas, sendo que, no caso em apreço, a diferença era diminuta (1,27%);

- o lançamento efetuado baseou-se em mera presunção de omissão de receita, meio insuficiente para comprovar a ocorrência do fato gerador.

Por fim, com base no art. 17 do Decreto 70.235/72, a autuada pediu a realização de perícia técnica para responder os seguintes quesitos:

- era correto considerar a perda de 41,6% e valor fixo e imutável, no consumo de laminados utilizados na produção de circuitos integrados?

- para a produção de 34.215,53 m2 de circuitos integrados era razoável o consumo de 47.841,39 m2 de laminados?

- havia elementos seguros para comprovar que a produção de circuitos integrados no período fiscalizado foi maior do que a contabilizada pela requerente? Em caso de resposta afirmativa esclarecer quais são esses elementos e demonstrar quantitativamente os cálculos efetuados pelos peritos.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu o pedido de perícia técnica da autuada e manteve na íntegra o feito fiscal, em decisão assim ementada (doc. fls. 99/106):

"IPI - Consumo de Matéria-Prima registrada do conflitante com aquele calculado com base na produção registrada e no índice de perdas fornecido pela empresa, conforme apurado em auditoria de produção, configurando entrada de insumos desacompanhados de notas fiscais. IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA."

Inconformada, a autuada interpôs o recurso de fls. 111/149, onde, em suma, aduziu que:

- foi disparatado o indeferimento da perícia sob o argumento de que a recorrente interpretou erroneamente a omissão de compras apuradas pela fiscalização como omissão de vendas;

- equivocada estava a autoridade singular, pois o Termo de Verificação e Constatação teve o item 2 intitulado "Omissão de Receita Caracterizada por Compras Não Registradas", e no demonstrativo do crédito tributário afirmou peremptoriamente que foi apurada "omissão de receita", tributável não só pelo IPI, como também pelo IRPJ, IR/Fonte, PIS/Dedução e FINSOCIAL/Faturamento;



Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

- além disso, o AFTN calculou o IPI com base na alíquota (10%) do produto fabricado pela recorrente, porque efetivamente o que ele acusou foi omissão de receita correspondente a vendas da recorrente que teriam sido omitidas;

- mais absurda foi a decisão recorrida em seus consideranda, pois apontou dispositivos legais (artigos 23, II, e 173, § 1º do RIPI/82), que não fundamentavam o próprio auto de infração, mesmo porque não pretendeu cobrar o IPI que teria deixado de ser pago na aquisição da matéria-prima;

- ao contrário, o AI cobrou o IPI sobre produtos fabricados pela recorrente, e por sua alíquota de (10%), ao invés de considerar a alíquota da matéria-prima, como seria apropriado se tivesse voltado contra a falta de pagamento do imposto sobre as compras;

- como a multa do art. 364, inciso II, do RIPI/82, proposta pelo fiscal, era de "100% do valor do imposto que deixou de ser lançado", não haveria nem imposto, nem multa, assim com nem a solidariedade infundadamente pretendida pela decisão recorrida.

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuinte apreciou o recurso voluntário protocolizado sob o nº 97.609, considerando que o lançamento está efetuado sem suporte legal, decidiu, por maioria de votos, em dar provimento ao mesmo.

A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 202-08.278, que recebeu a seguinte ementa (doc. fls. 151/165):

"IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada (RIPI/82, art. 343, § 1º). Ocorrendo o inverso, apenas cabe exigir o tributo incidente sobre os insumos, acompanhado das sanções cabíveis (RIPI/82, art. 173, § 1º) ressalvado o direito ao crédito correspondente. Recurso provido."

A Fazenda Nacional, às fls. 167/170, apresentou recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde pediu a reforma do acórdão recorrido para a manutenção da decisão proferida em primeira instância.

O Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de contribuintes, às fls. 171, diante da presença dos requisitos legais exigidos, recebeu o recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

Às fls. 174/182 a empresa contribuinte apresentou suas contra-razões ao recurso especial apresentado.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso especial da Fazenda Nacional cumpre todos os requisitos necessários para sua admissão, portanto dele conheço.

A Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido para manter-se a decisão proferida em primeira instância

A atividade fiscal resumiu-se em Auditoria de Produção com a finalidade de auditar o cálculo da produção com base em elementos subsidiários através da coerência entre o consumo de matéria-prima e a produção registrada nos termos do art. 343 e seus parágrafos do RIPI/82.

Em seu "Termo Verificação e Constatação Fiscal", o Autuante elaborou demonstrativos relativamente à diferença apurada entre o consumo registrado de matéria-prima, laminado, e a produção registrada, circuito integrado, sendo que, desse confronto, concluiu que houve entrada de matéria-prima em quantidade menor do que a quantidade que seria necessária para a efetiva produção registrada, num total de 34.215,53 m2 de circuitos integrados.

O Regulamento do IPI, então vigente, aprovado pelo Decreto 87.981/82, dizia em seu artigo 343 que:

"Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos mais componentes do custo de produção, assim como as variações das estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens."

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

E, no seu § 1º, orienta como deve ser feito o cálculo dessa produção, dizendo que:

"Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimentos."

Por outro lado o § 2º estabelece a presunção legal em relação as receitas cujas origem não sejam comprovadas, para fins de considera-las provenientes de vendas não registradas:

"§ 2º - Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido imposto, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior."

Decorre do entendimento desse artigo e de seu parágrafo 1º que os pressupostos legais, ou seja, os elementos subsidiários, para cálculo da produção são o valor e a quantidade das matérias-primas produtos intermediários e embalagens adquiridos, e demais elementos indicados na norma citada.

No caso sub júdice, a auditoria de produção apurou a entrada de matéria-prima em quantidade menor do que a quantidade necessária para a produção registrada, ou seja, o Fisco demonstrou a insuficiência de compra de matéria-prima para a produção registrada, e não uma produção menor do que aquela prevista para determinado consumo de matéria-prima.

O trabalho fiscal, que foi desenvolvido com o critério e competência teve ao final o sucesso em apurar uma entrada sem registros de 607,80 m2 de laminados.

Em auditoria de produção, geralmente, se verifica a ocorrência de três hipóteses quando o cálculo da produção evidencia a ocorrência de discrepância entre a produção registrada e os elementos subsidiários enumerados no art. 343 e seus parágrafos do RIPI/82

- a) a demonstração da saída de produtos finais desacompanhados de nota fiscal, efetuada através do confronto do valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, etc... denominados no texto legal de elementos subsidiários, configura omissão de receita por presunção legal;
- b) a demonstração da falta de matérias primas, produtos intermediários e embalagens, etc..., ou seja, de insumos em quantidade suficiente para suportar a produção efetivamente registrada; ou seja a falta acima referida, na verdade, sempre resultará da utilização ou consumo de insumos adquiridos sem registro contábil, fato que implica na produção de produtos finais em quantidade físicas maiores do que aquela prevista e efetivamente possível, tomada em relação a quantidade de insumos adquirida com registro, revelando a aquisição de insumo a margem da escrituração, os quais justificam as quantidades físicas produzidas a maior de produtos finais;
- c) a demonstração de receitas cuja origem não tenha comprovação devida, as quais considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas (suprimento de caixa sem origem passivo fictício, saldo credor de caixa, etc...) por presunção legal (art. 343, §2º, do RIR/82).

O lançamento de ofício fundado em cada uma das infrações tributárias acima especificadas deverão guardar estrita coerência com cada uma das hipóteses acima elencadas, principalmente, em relação à determinação ou quantificação da base de cálculo e ainda da alíquota aplicável.

No caso da ocorrência da hipótese indicada na letra b, ou seja, compra de insumos sem registro nos livros próprios - matéria de que trata a presente lide - tem a jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes apontado no sentido de que a base de cálculo do imposto deve corresponder ao valor das matérias primas adquiridas desacompanhadas de documento fiscal, ou na aplicação do § 1º do art. 173 do mencionado regulamento a ser calculado com base no valor dos insumos faltantes, conforme se depreende da leitura dos acórdãos abaixo transcritos:

“IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO – Comprovada a utilização de matérias primas adquiridas desacompanhadas de notas fiscais.

*Pagamento com recursos decorrentes da presunção de vendas de produtos tributados sem emissão de notas fiscais. Base de cálculo correspondente ao valor das matérias primas assim adquiridas. **Recurso provido.** (acórdão nº 202-07.445 de 18/01/1995, Relator - Conselheiro Elio Rothe).*

***IPI** – Aquisição de matéria prima sem documentação, apurada nos termos do art. 343 e parágrafos do RIPI/82; presumido o seu valor como decorrente da venda de produtos à margem de registros. Na determinação do valor tributável deve ser considerado o preço da matéria prima, e não o do produto. **Recurso provido em parte.** (acórdão nº 202-04.799 de 09/01/1992, Conselheiro – Relator Elio Rothe).*

***IPI** – AUDITORIA DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada (RIPI/82, art. 343, parágrafo 1º). No caso de ocorrer o inverso, apenas cabe exigir o tributo incidente sobre os insumos, acompanhado das sanções cabíveis (RIPI/82, art. 173, parágrafo 1º), ressaltando o direito ao crédito correspondente. **Recurso provido.** (acórdão nº 203-02.704 de 02/07/1996, Conselheiro – Relator Sérgio Afanasieff).*

***IPI** – AUDITORIA DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada (RIPI/82, art. 343, § 1º). Ocorrendo o inverso, apenas cabe exigir o tributo incidente sobre os insumos, acompanhado das sanções cabíveis (RIPI/82, art.173, §1º), ressaltado o direito ao crédito correspondente. **Recurso provido.** (acórdão nº 202-08.278 de 07/02/1996, Conselheiro – Relator Tarásio Campelo Borges).*

***IPI** – LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS. O levantamento deve necessariamente ostentar confiabilidade: não é admissível a variação de critérios em uma mesma ação fiscal, para os mesmos produtos finais, sem qualquer justificativa. A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada. Ocorrendo o inverso, apenas cabe a responsabilização do adquirente, pelo tributo e penas cabíveis, ressaltando o direito de crédito decorrente. Não é cabível, nessa hipótese, ignorar a legislação específica do tributo, nem aplicar a norma do §2º do art. 343 do RIPI/82, que diz respeito à constatação de receitas, e não à sua suposição. Apenas a presunção legal inverte o ônus da prova.*

Recurso provido. (acórdão n.º 201-69.520 de 15/02/1995, Conselheira – Relatora Selma Santos Salomão Wolszczak).

IPI – CÁLCULO DA PRODUÇÃO – Mediante elementos subsidiários, é legítimo. Se desse cálculo evidencia-se a aquisição de matéria – prima de origem desconhecida, e se essa matéria-prima é empregada em produtos que tenham na sua saída, sido submetidos à incidência do IPI, o tributo exigido pela aquisição referida deve ser utilizado na compensação do crédito apurado.

Recurso provido em parte. (acórdão n.º 201-69.190 de 06/01/1994, Conselheiro – Relator Lino de Azevedo Mesquita).

IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO – RECEITAS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – Tais receitas tem de ser apuradas comprovadamente para ensejar o lançamento; não podem resultar de **presunção** decorrente de posterior **omissão de compras**, ainda que esta seja regularmente apurada (acórdão n.º 201-69.520). A presunção, como elemento do lançamento, é a que se acha autorizada na lei (art. 343, §1º, do RIPI), o que não é o caso de **compras**; sobre estas pode, todavia, ser efetuado o lançamento, mas com base no §1º do art. 173, apurado o imposto devido sobre o valor das compras omitidas, mediante aplicação da alíquota própria. Inadequada fundamentação legal e errônea eleição da base de cálculo. **Recurso a que se dá provimento.** (acórdão n.º 202-10.252, de 03/06/1998, Conselheiro – Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira).

IPI – LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO – I) Inconsistências de ordem metodológica prejudicam o necessário grau de confiabilidade na auditoria de produção, pressuposto básico para que ela sirva para “apurar” a ‘verdade’, a produção que realmente ocorreu e nunca ‘arbitrar’ a produção (PN CST n.º 46/77). II) A constatação de a quantidade do insumo consumido ser superior ao insumo registrado não autoriza a presunção da ocorrência de “vendas sem emissão de nota fiscal”. **Recurso provido.** (acórdão n.º 202-14.498, de 17/10/2000, Conselheiro – Relator Antônio Carlos Bueno Ribeiro).

IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada no levantamento fiscal é superior à registrada pelo sujeito passivo (RIPI/82, art. 343, §1º). **Recurso provido.** (acórdão n.º 202-09.430 de 27/08/1997, Conselheiro – Relator José Cabral Garofano).



IPI – PRELIMINARES: 1) não cabe argüir a decadência do direito à pretensão fiscal, cuja formalização ocorreu dentro do prazo legal; 2) deferimento do pedido de perícia não se justifica se os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão. **AUDITORIA DE PRODUÇÃO:** 1) a técnica de auditoria de produção com base em elementos subsidiários é processo legítimo. O levantamento da produção há que repousar em dados concretos, objetivos e coincidentes, sendo inconsistente o cálculo efetuado a partir da matéria-prima glucose, não incluída nas formas utilizadas de insumo-produto; 2) a presunção legal alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada (RIPI/82, art. 343, §1º). **Caso se apure omissão de compras de insumos, para que se presuma vendas sem emissão de nota fiscal é necessário que se comprove aquisições efetuadas com receitas de origem desconhecida** (RIPI/82, art. 343, §2º). **CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO** – Não cabe a glosa dos créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação (RIPI/82, art. 98) ainda que não se tenha escriturado o Livro Modelo 3 ou controle subsidiário. **Recurso provido em parte.** (acórdão n.º 201-70.493 de 19/11/1996, Conselheiro – Relator Marcos Vinícius Neder de Lima).

IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO – Se do levantamento de produção do estabelecimento industrial resultar um estoque final de insumo menor do que o estoque final constante dos registros da empresa estará identificado indício, por absoluta falta de lógica, não autoriza a presunção de produção e venda de produtos sem a emissão de nota fiscal, o que ocorreria se o estoque final encontrado na auditoria de produção fosse maior do que o estoque final registrado. **Recurso a que se dá provimento.** (acórdão 201-73.183 de 19/11/99, Conselheiro – Relator Serafim Fernandes Corrêa).

IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO – Lançamento feito com a metodologia da Auditoria de Produção em que restou provada a saída de produtos sem registros fiscais. Autuação com base no art. 343 do RIPI/82. Apuração de entrada de matérias-primas em quantidade menor do que a quantidade necessária para a produção já registrada. Falta de enquadramento no art. 173, § 1º, b. provimento parcial para excluir da exigência os valores calculados nos meses em que se apurou a entrada de matérias-primas sem registro e redução de 10% sobre a quantidade de produtos saídos nos outros meses. **Recurso provido em parte.** (acórdão 201-73.855 de 07/06/00, Conselheira-Relatora Luíza Helena Galante de Moraes)."



Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

O ilustre Conselheiro Elio Rothe no acórdão nº 202-07.445 ,acima referido enfoca a matéria na forma abaixo transcrita:

“Assim, ficando comprovado pela auditoria de produção que a empresa adquiria matéria prima sem documentação fiscal comprobatória de sua origem, o fisco, corretamente, dadas as disposições do art. 343 e § § do RIPI/82, presumiu que, para a aquisição de tal quantidade de matéria prima os recursos necessários seriam provenientes de vendas de produtos de sua indústria que teriam ficado à margem de seus registros fiscais, ou seja , vendidos sem emissão de notas fiscais.

Dentro dessa colocação, que entendo correta, o Fisco, então exige o IPI sobre os produtos de sua industrialização assim, presumidamente, saldos do estabelecimento.

Nesta determinação do imposto devido e exigido é que discordamos da autuação.

A fiscalização, para calcular o imposto devido, partiu da quantidade de 1.515,34 kg do Paranol, e, através do aproveitamento desse insumo nos diversos produtos industrializados, determinou a produção correspondente à utilização dos 1.515,34 kg de Paranol, fazendo, então, a valorização dos quantitativos dados como produzidos e calculando o IPI pela classificação e alíquotas correspondentes, conforme demonstrativos.

Entendemos que este não é o procedimento adequado para a determinação da base de cálculo do imposto.

A auditoria levou à conclusão de que a matéria prima utilizada em produtos saídos do estabelecimento fora adquirida sem notas fiscais.

Se a exigência do imposto por receita omitida é pelos recursos utilizados na aquisição da matéria prima sem documento fiscal, como no caso, não há como o valor tributável sair dos limites de tais recursos, ou seja, do valor da matéria prima adquirida sem documento fiscal.

Esse entendimento decorre do disposto no §2º do art. 343 do RIPI/82.

Desse modo, o procedimento adotado pelo Fisco de estabelecer a base de cálculo do imposto pela valoração da

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

produção decorrente da aplicação dos 1.515,34 kg do Paranol, evidentemente implica que essa valorização vai ultrapassar , e muito, o valor da matéria-prima naquelas condições adquirida.

Assim, a base de cálculo do imposto adotada pelo lançamento, além de não se conformar com a disposição regulamentar também não apresenta coerência com o fato básico apurado e a presunção decorrente, ou seja, o valor das matérias primas correspondentes aos 1.515,34 kg do Paranol."

Também, a Conselheira Selma Salomão Wolszczak no corpo do citado acórdão nº 201-69.520, assim se posiciona acerca de como se deva efetuar o lançamento no caso de compra de insumos à margem de registros:

"No caso do IPI a legislação estipula a atribuição do Fisco de apurar a produção industrial, através do cálculo dos elementos subsidiários (art.343 do RIIPI, art. 108 da Lei 4502/64). Estipula, também, que, apuradas diferenças (produção registrada menor que a apurada), serão consideradas provenientes de saídas de produtos finais sem registro (§1º do art. 108, da Lei 4502/64).

Trata-se de uma presunção, que se assenta evidentemente no raciocínio lógico, mas que tem força específica, convertida que foi em presunção legal. Ela tem o efeito de inverter o ônus probatório.

A lei não estabelece, entretanto, que se a produção registrada for maior que a apurada, se há de considerar tal diferença com decorrente de aquisição de insumos sem registro. Essa é uma ilação que se extrai de simples raciocínio, não exclusivo, nem apoiado em regra impositiva de direito.

No caso, a fiscalização nem se limita a presumir a aquisição sem nota, o que seria dedução normal. Pretende ela, a partir dessa suposição (razoável que seja), concluir que a aquisição foi efetuada com recursos à margem da escrita e cuja natureza é de receita.

Não há embasamento legal para tanto. A seguir por esse rumo, os recursos assim omitidos teriam por sua vez origem em outras produções não registradas, obtidas com outros insumos não escriturados, também adquiridos com outras receitas omitidas, e assim em cada cadeia interminável que se segue para trás no tempo sem perspectivas de solução.

Tratando-se de IPI, o levantamento da produção, quando evidencia uma produção inferior à registrada, pode ao máximo

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

conduzir à ilação: a de que houve aquisição de insumos sem registro. Desse fato sim, tem-se alguma evidência. Nesse caso cabe apenas ao industrial a responsabilidade como adquirente e nos limites que a lei estabelece, tanto em relação ao tributo como às penas concernentes a esses insumos e aquisições, mantendo-se entretanto em vista que o produto final já saiu com registro”.

No mesmo diapasão, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira ao prolatar o Acórdão n.º 202-10.252, cuja a ementa foi anteriormente citada, se posiciona acerca da matéria na forma abaixo:

“O lançamento de que estamos tratando, todavia, se acha exclusivamente alicerçado na constatação de omissão de compras.

A constatação do autor do feito, de que essa omissão seria “caracterizada de anterior omissão de receita operacional”, não se acha expressamente autorizada em lei, pelo menos para constituir o principal elemento da atividade administrativa do lançamento.

E se os elementos essenciais do lançamento, como são a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo, carecem de fundamentação legal, irremediavelmente viciada se acha a referida atividade.

Diga-se, todavia, que perfeitamente válida e aceitável, no caso, foi a apuração de omissão de compras, ou seja, a aquisição de matérias-primas sem a documentação comprobatória de sua origem.

Nesse caso, poderia perfeitamente ser exigível o imposto do destinatário e ora recorrente, mas já aí, com base no §1º do art. 173 do RIPI, e a ser calculado com base no valor dos insumos faltantes, mediante a aplicação da alíquota correspondente.

Mas, no caso, repita-se, a exigência foi fundamentada na presunção de omissão de receitas (e não na comprovação) eo imposto foi calculado com base no preço do produto final resultante emprego das matérias-primas faltantes.

Com essa consideração final, voto pelo provimento do recurso.”

Transcrevo trecho do acórdão, também acima citado, de n.º 201-70.493, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, que expõe o seguinte entendimento:



“De fato, o §1º do art. 343, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/82, estabelece a presunção legal de saída de produtos industrializados quando houver qualquer falta na produção registrada em relação à apurada. Tal dispositivo, entretanto, não autoriza afirmar que, ocorrendo o inverso – a produção registrada a maior do que a apurada – as compras das matérias primas necessárias a essa produção excedente seriam provenientes de receitas de vendas omitidas em período anterior.

O §2º do mesmo dispositivo legal, por outro lado, estabelece a presunção legal de vendas não registradas quando apurada receita de origem não comprovada. Neste caso, os autuantes teriam que ter provado a existência de tal receita.

A legislação tributária impõe o ônus da prova a quem alega, salvo nas hipóteses de presunção por ela citadas, como acontece com o saldo credor de caixa, passivo fictício e outros eventos. Tal, porém, não é o caso de custos não contabilizados apurados por levantamento de produção. Para que tal fato venha indicar omissão de receita é imperioso que o autuante diligencie para adicionar outros elementos que robusteçam a convicção de receita sonegada. Para tanto é indispensável que a empresa fosse intimada a explicar as diferenças de matérias-primas encontradas no levantamento da produção e, se comprovada a omissão, intimá-la a demonstrar a origem dos recursos utilizados na compra das mercadorias não registradas.

Frise-se, entretanto, que, com relação a esta omissão de compras de matéria-prima, ao meu ver, cabe ao industrial a responsabilidade com adquirente, tanto em relação ao tributo como às penas concernentes. O §1º do art. 173 do RIPI/82 (art. 62, §2º da Lei 4502/64) prevê que na falta de documentos que comprovem a procedência da mercadoria e identifiquem o remetente, o adquirente torna-se o responsável pelo imposto e sujeito às sanções cabíveis.

Este colegiado, no entanto, não tem competência para atuar ativamente, função privativa da Secretaria da Receita Federal, restringindo-se a emitir juízo jurídico sobre a autuação, tal qual foi formalizada nos autos.

Destarte, entendo ser improcedente a exigência pela compra sem nota de matérias-primas e embalagem”.



Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

Idêntica linha jurisprudencial se verifica no acórdão nº 201-73.85, anteriormente referido, prolatado pela Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, que se manifestou sobre a matéria nos termos abaixo transcritos:

“De fato, nesses casos, o que foi apurado é a entrada de matérias-primas em quantidade menor do que a quantidade necessária para a produção já registrada, ou seja, o que o Fisco demonstrou foi a saída de produtos com notas fiscais e com imposto pago, para o quais, no entanto, não havia matéria-prima.

Não autoriza o dispositivo em que se basearam os autuante que se transforme a falta de matérias-primas em venda de produtos sem registros, mas apenas que se cobre o imposto não pago sobre essas matérias-primas, conforme acórdão que transcrevo a seguir:

‘Auditoria de Produção – Comprovada a utilização de matérias-primas adquiridas desacompanhadas de notas fiscais. Pagamento com recursos decorrentes da presunção de vendas de produtos tributados sem emissão de notas fiscais. Base de cálculo correspondente ao valor das matérias-primas assim adquiridas. (Ac. nº 202-07-445,18/01/95 – DO de 01/07/96).’

No caso, duas hipóteses se configuram: a contribuinte é responsável pelo imposto não recolhido, por essa entrada de matérias-primas desacompanhadas de notas fiscais, conforme dispõe o art. 173 e seu § 1º; b) cabe também a cobrança do IPI devido pela presunção legal da venda de produtos tributado sem a emissão de notas fiscais, conforme está também previsto no próprio artigo 343, § 2º, por estar comprovada uma omissão de receita equivalente ao valor dessas matérias-primas.

Ocorre que o enquadramento legal já descreveu os fatos como sendo de venda de produtos a partir da falta de matérias-primas e não cabe agora ao julgador modificar o lançamento, pois implicaria em deslocar a exigência para fatos diversos daqueles que serviram de base para constituição do crédito tributário.”

Da leitura das ementas e dos textos dos acórdãos transcritos se constata que a jurisprudência dominante das câmaras do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes firmou que o lançamento derivado da demonstração da falta de insumos justificadores da produção de um ou de determinados produtos acabados, somente pode ser realizado mediante a aplicação da regra contida no § 1º do art. 173 do RIPI/82 ou mediante a aplicação da regra contida do § 2º art. 343 do citado regulamento, limitada, nesta hipótese, a quantificação ou determinação da base de cálculo ao valor integral dos insumos adquiridos sem registro e

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

consumidos no processo produtivo, ou ainda, como se depreende da leitura do trecho do acórdão acima transcrito da lavra do conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, de forma concomitante ou dual.

Na análise do auto em lide verifica-se que a conclusão da auditoria de produção, conforme termo de fls.75/79, foi a de omissão de receitas, caracterizada pela compra do insumo laminado não registrada, no montante de 607,80 m2.

Entretanto, o acórdão recorrido cometeu o equívoco ao considerar que a tributação se deu com a transformação da compra omitida em produto acabado, pois conforme anteriormente relatado e demonstrado no quadro IV de fls. 76, a empresa foi autuada por ter dado saída a circuitos impressos (em período anterior ao auditado) na quantidade necessária para perfazer o montante da receita tida como omitida: 607,80 m2 (quantidade de laminado) x Cz\$ 1.045,46 (preço médio das compras desse insumo) = Cz\$ 635.430,58 (valor originário da omissão de receita = valor tributável).

O IPI exigido no feito em lide refere-se ao IPI do insumo adquirido pela autuada sem o seu respectivo recolhimento.

Dessa forma, vejo que foi observado o disposto no art. 343, § 2º, do RIPI/82, para a apuração e na constituição do crédito tributário ora exigido.

Diante do exposto, concluo que o acórdão recorrido merece reforma e dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2002



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

**VOTO VENCEDOR do Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva,
Relator Designado**

Peço vênia para discordar do voto do eminente Relator originário.

Faço-o por julgar repleto de Justiça o entendimento exarado no voto condutor do Acórdão recorrido, cuja fundamentação adoto na íntegra.

Com efeito, no caso presente, em que foi apurada sobra na produção calculada quando confrontada com a quantidade de insumos registrada pelo estabelecimento, entendo incorreta a presunção de que a empresa adquiriu insumos sem nota fiscal, com recursos provenientes de omissão de receitas em montante equivalente ao valor da compra dos insumos, utilizando como base legal o § 2º do artigo 343 do RIPI/82, haja vista que o mesmo não trata de receitas presumidas; trata de receitas apuradas, porém de origem não comprovada.

As receitas omitidas de que trata o § 2º do art. 343 do RIPI/82 são, por exemplo: as entradas de capital apuradas por meios diversos, inclusive por movimentação financeira, saldos credores de caixa etc.; nunca receitas presumidas com base em auditoria de produção.

No presente caso, nem se limita a presumir a aquisição sem nota, o que seria dedução normal. Pretende ela, a partir dessa suposição (razoável que seja), concluir que a aquisição foi efetuada com recursos à margem da escrita e cuja natureza é de receita.

Não há embasamento legal para tanto. A seguir por esse rumo, os recursos assim omitidos teriam por sua vez origem em outras produções não registradas, obtidas com outros insumos não escriturados, também adquiridos com outras receitas omitidas, e assim em cadeia interminável que segue para trás no tempo sem perspectiva de solução.

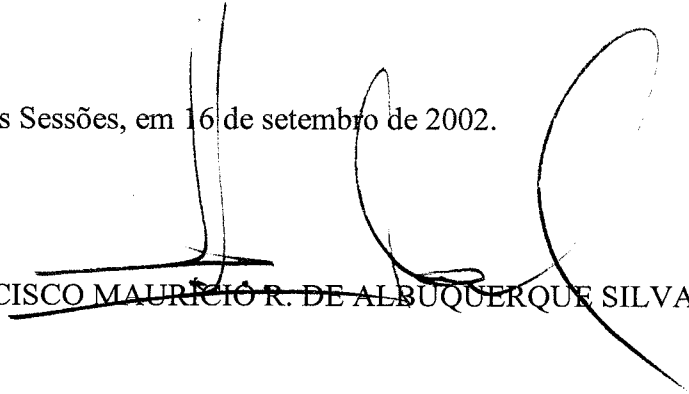
O artigo 343 do RIPI, quando trata de levantamento de produção com base em elementos subsidiários, limita-se a estabelecer a presunção legal de saída de produtos tributados para a hipótese em que a produção registrada é menor que a apurada (§ 1º).

Processo nº : 10880.036097/90-03
Acórdão nº : CSRF/02-01.167

Quando, em seguida (§ 2º), trata de situação em que se apure receitas de origem não comprovada, está dispondo sobre situação inteiramente diversa, em que o levantamento se opera sobre valores em numerário, e não sobre insumos e produtos finais.

Diante do exposto, **nego** provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 2002.



~~FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA~~