2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. De 08/11/1996 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2º C C | RECORRI DESTA DECISÃO RECURSO Nº 202-0.158 Em, 27 de set. de 1996 Procurador Rep. da Faz. Nacional

Processo : 10880.036097/90-03

Sessão : 07 de fevereiro de 1996
Acórdão 202-08.278
Recurso 97.609
Recorrente MICRO ELETRÔNICA LTDA.
Recorrida DRF em São Paulo - SP

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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MICRO ELETRÔNICA LTDA.

ACORDAM os membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro (Relator), José de Almeida Coelho e Antônio Sinhiti Myasava. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Tarásio Campelo Borges. Fez sustentação oral pela recorrente seu patrono Ricardo Mariz de Oliveira.

Sala das Sessões, em 07 de fevereiro de 1996

Helvio Escovedo Barcellos
Presidente

Tarásio Campelo Borges
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

mdm/HR-GB

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/06/96
VISTO

Processo : 10880.036097/90-03
Acórdão : 202-08.278

Recurso : 97.609
Recorrente : MICRO ELETRÔNICA LTDA.

RELATÓRIO

A Recorrente é acusada, consoante Auto de Infração de fls. 78/79 e seus anexos, de 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 daí resultante, a Autuada apresentou a Impugnação de fls. 85/92, assim resumida pela Decisão Recorrida de fls. 99/106:

> "1) é falsa a ilação de que, tendo havido menor compra registrada do que os insumos necessários a produção registrada houve vendas omitidas; é absurdo afirmar que o menor consumo faz supor maior produção e que o excesso de produção foi vendido sem nota; é infundada, portanto, a alegação de omissão de receita;
>
> 2) é impossível determinar a produção exata com base no consumo de uma única matéria-prima, o que contraria o disposto no art. 343 do RIPI/82, que elenca vários elementos subsidiários a serem considerados na auditoria de produção:
>
> 3) ainda que admitida em tese a possibilidade de aplicação do art. 343 com base em um único insumo, o item escolhido pela fiscalização e imprestável para os fins colimados;
>
> 4) não é possível negar validade ao laudo técnico do IPT ou, com base nele, aplicar uma porcentagem fixa de perda;
>
> 4.1) as perdas de laminado variam de uma encomenda para outra; medeiam, segundo o laudo do IPT, entre 42, 3% e 75,5%, chegando-se a uma perda média de 53,4% com tolerância de cerca de 11,8%, o que enseja uma variação de 41,6% até 65,2%.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26 / 06 / 96
VISTO

4.2) é, portanto, incorreto aplicar na autuação o menor grau porcentual de perda, o que significaria admitir ter toda a produção do período sofrido a perda fixa de 41,6%;

5) o levantamento de produção somente produz indício de omissão de receitas se as diferenças apuradas forem significativas, sendo que, no caso em apreço, a diferença é diminuta (1,27%);

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

Por fim, baseada no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 requer a autuada a realização de perícia técnica para responder aos seguintes quesitos:

1) é correto consideram a perda de 41,6%, em valor fixo e imutável, no consumo de laminados utilizados na produção circuitos integrados?

2) para a produção de 34.215,53m2 de circuitos integrados é razoável o consumo de 47.841,39 m2 de laminados?

3) há 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.

4) pedem-se outros esclarecimentos técnicos considerados importantes pelos peritos."

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, indeferiu a perícia técnica solicitada e a impugnação apresentada, sob os seguintes fundamentos, *verbis*:

"Considerando que nem o Termo de Verificação e constatação, às fls. 75/77, nem o auto de infração, às fls.78/82, mencionam a ocorrência de vendas sem emissão de nota fiscal;

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 26 / 06 / 96
VISTO

Considerando que a infração constatada e autuada a realização de compras de insumos sem registro contábil, fato e evidenciado pela falta de matéria-prima apurada por auditoria de produção, conforme demonstra o citado termo de fls.75/77;

Considerando que a falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que estas foram pagas com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa;

Considerando que, portanto, a irregularidade mencionada configura omissão de receitas nos termos do art. 343, § 1° e 2° do Decreto n° 87.981/82;

Considerando que a compra de insumos desacompanhados de nota fiscal significa que a empresa fornecedora não efetuou o respectivo débito do IPI;

Considerando que tal situação, de acordo com os artigos 23, II e 173, § 1° do Decreto n° 87-981/82, torna a suplicante responsável pelo pagamento do imposto, sujeitando-a ainda á multa do art. 364, II do mesmo Regulamento;

Considerando que o fato de o art. 343 do RIPI/82 elencar vários elementos subsidiários para o cálculo da produção não significa que todos eles devam ser utilizados na auditoria;

Considerando que o citado dispositivo legal é genérico, cabendo ao executor da lei, no caso o fiscal autuante, aplicá-lo a cada situação específica;

Considerando, ademais, que as instâncias superiores não tem objetado ao emprego de elemento subsidiário único, como demonstra, por exemplo, o acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes n° 201-63-039/84, citado pelo fiscal autuante às fls. 97;

Considerando que o laminado foi escolhido para fins de auditoria por ser a principal matéria-prima utilizada na fabricação das placas de circuitos impressos, conforme informação de fls. 75;

Considerando que o fato de o índice de perdas varia de uma encomenda para outra não inválida a seleção da referida matéria-prima;

Considerando que, embora opusesse algumas objeções ao laudo do IPT apresentado pela requerente às fls.66/68, o fiscal autuante se valeu dele ao calcular o

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 / 06 / 76
sem leitura
VISTO

consumo de matéria-prima com base na produção registrada, às fls.76, deixando assim implícita sua validade;

Considerando que é praxe fiscal nas auditorias de produção aplicar um índice fixo de perdas, normalmente a média da perdas declaradas pela empresa, a fim de evitar distorções;

Considerando que no caso em apreço, de todos os índices apresentados pela requerente foi utilizado justamente o menor, por ser-lhe mais favorável (41,6%);

Considerando que esse índice se encontra amparado pelo laudo do IPT, o qual, às fls. 68, determina uma perda média de 53,4% com tolerância de mais ou menos 11,8%, ou seja, com variação entre 41,6% e 65,2%;

Considerando que, se houvesse sido aplicado o índice de perdas originariamente fornecido pela autuada às fls.03 (50%) ou qualquer dos outros índices constantes do referido laudo, o consumo de matéria-prima seria superior ao apurado no demonstrativo III de fls.76 e, consequentemente, a diferença a ser tributada seria maior;

Considerando que o parágrafo 12 do Art. 343 do Decreto nº 87-981/82 é bastante claro, não deixando margem a dúvidas, ao afirmar que "apurada qualquer falta (grifo nosso).. exigir-se-á o imposto correspondente;

Considerando que, portanto, uma vez apurada a diferença de 607,80m2 às fls.76, esta deve ser tributada, não cabendo ao órgão julgador nem tampouco à suplicante julgar de sua exiguidade ou não;

Considerando que o lançamento efetuado não se baseia em mera presunção de omissão de receita, mas em fatos devidamente comprovados por auditoria de produção, procedimento regular da fiscalização desde o ano de 1956, com o advento da Lei 2974, corrigida pelo art. 108 da Lei n2 4.502, de 30/11/ 1964 e repetida no art. 343 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 87.981 de 23 de dezembro de 1982;

DA SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA

Considerando que, conforme já exposto no corpo desta decisão, é praxe fiscal nas auditorias de produção aplicar -um índice fixo de perdas, normalmente a média das perdas declaradas pelo contribuinte, sendo essa a melhor forma de evitar pos-

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25-06-96
Sem efeito
VISTO

síveis distorções, uma vez que os cálculos abrangem vários produtos fabricados com determinados componentes, no caso em apreço diversos tipos de circuito impresso feitos de laminado;

Considerando que, ao invés de aplicar a média das perdas constantes do laudo apresentado pela empresa às fls. 66/68 (53,4%), o fiscal autuante preferiu utilizar o índice de 41,6% por ser o menor admitido pelo dito laudo e, por conseguinte, o mais benéfico a autuada, conforme atestam os cálculos do demonstrativo I, anexo a esta decisão;

Considerando, em suma, que, tendo sido favorecida pela aplicação de um índice por ela mesma apresentado, não cabe à recorrente contestá-lo;

Considerando, por outro lado, que o art. 344 do Decre to nº 87.981/82 prevê a realização de perícia para expedição de laudo técnico sempre que a autoridade julgadora discordar das quebras alegadas pelo contribuinte;

Considerando que, no caso em análise, já existe laudo técnico expedido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo S/A (IPT), utilizado pelo fiscal autuante no cálculo do consumo de matéria-prima;

Considerando que o referido laudo se nos afigura válido, uma vez que expedido por órgão público reconhecido por sua idoneidade e alta qualidade técnica;

Considerando que, dessa forma é prescindível a realização de perícia para avaliar as perdas de insumos ocorridas no processo industrial, já devidamente apuradas pelo laudo do IPT e aceitas por esta instância;

Considerando que, devido ao alto índice de perdas de 41,6%, é matematicamente impossível produzir 34.215,53 m2 de circuitos integrados com apenas 47.841,39 m2 de laminados;

Considerando que, para alcançar tal produção, conforme já demonstrado no quadro III de fls. 76, são necessários no mínimo 48.449,19 m2 de laminado, 34.215,53 m2 efetivamente transformados e circuitos e 14.233,66 m2 (41,6%) perdidos no processo produtivo;

Considerando que, diante de tal evidência é p de todo desnecessário o segundo quesito formulado pela autuada, -uma vez que questiona fato já devida e amplamente comprovado no processo a partir dos dados por ela própria fornecidos;

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 / 06 / 96
VISTO

Considerando que, em momento algum, a autoridade fiscal afirmou ser a produção do período superior à contabilizada pela requerente;

Considerando que, ao contrário, conforme demonstra o Termo de Verificação e Constatação às fls.75/77, a irregularidade constatada e autuada foi a insuficiência do consumo de matéria-prima registrado pela empresa em face da produção do período, o que denota a ocorrência de compras não registradas;

Considerando que os autos do processo, bem como os argumentos expostos nesta decisão demonstram de forma clara e irrefutável o equívoco cometido pela recorrente, que interpretou erroneamente a omissão de compras apurada pela fiscalização como omissão de vendas;

Considerando que, portanto, não tem razão de ser o terceiro quesito formulado pela contribuinte, uma vez que se funda em falso pressuposto;

Considerando que não apresentou a requerente qualquer contra-prova que refutasse as informações anteriormente prestadas e justificasse a solicitação de perícia técnica por parte desta instância;

Considerando que a realização de tal perícia teria carácter meramente protelatório, sendo de todo desnecessária, conforme se demonstrou acima;"

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 111/149, onde, em suma, além de reproduzir os argumentos de sua impugnação, reforçando-os com remissões jurisprudenciais que julga apropriadas, aduz que:

a) 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;

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

c) 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;

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 / 06 / 96
em efetivo
VISTO

d) mais absurda foi a decisão recorrida em seus *consideranda.* Apontou dispositivos legais (artigos 23, II, e 173, § 1°, do RIPI/82), que não fundamentam o próprio auto de infração, mesmo porque não pretende cobrar o IPI que teria deixado de ser pago na aquisição de matéria-prima;

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

f) ademais, se tivesse feito a cobrança do IPI de matéria-prima, nada haveria a cobrar, uma vez que a matéria-prima (laminado) tinha alíquota zero, conforme notas fiscais anexas;

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

h) aponta as falhas gritantes da decisão recorrida tão-somente para evidenciar que ela carece de qualquer sustentação e merece total reforma, abrindo mão de qualquer benefício que decorreria da nulidade da decisão pelo fato de ter utilizado em sua fundamentação dispositivos legais inconsistentes com a autuação;

É o relatório.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 / 06 / 96
sem efeito
VISTO

Processo : 10880.036097/90-03
Acórdão : 202-08.278

VOTO-VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Preliminarmente, tecerei considerações a respeito das "falhas gritantes da decisão recorrida", assim denominadas pela Recorrente, apesar de esta ter aberto mão e, com base nelas, invocar a nulidade do ato em apreço, com vistas a colocar os fatos na sua devida perspectiva.

Em primeiro lugar, é de se observar que o fulcro da autuação em tela foi a constatação, mediante levantamento de produção, de que a quantidade do insumo, aqui escolhido como elemento subsidiário (laminado), registrado no documentário fiscal foi menor do que a quantidade deste insumo consumida na produção registrada do bem (circuito impresso) no ano a que se referiu essa auditoria (1986).

Assim, abstraindo-se no momento da discussão em torno da propriedade do coeficiente de produção adotado para o cálculo do "insumo consumido", é uma decorrência lógica que nessa situação a empresa comprou insumo sem nota fiscal, o que caracteriza omissão de receitas em montante equivalente ao valor da compra do insumo, daí que, por força do disposto no § 2° do art. 343 do RIPI/82, tais receitas "... considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto..."

A análise conjunta dos *consideranda* da decisão recorrida deixa claro que a afirmação de que "nem o Termo de Verificação e Constatação, às fls. 75/77, nem o auto de infração, às fls. 78/82, mencionam a ocorrência de vendas sem emissão de nota fiscal" se refere à situação inversa da aqui examinada (insumo registrado > insumo consumido), da qual se evidencia diretamente a ocorrência de "vendas sem emissão de nota fiscal", no período objeto da auditoria, conforme se deflui do disposto no § 1° do art. 343 do RIPI/82.

É certo que a situação ora em exame (insumo registrado < insumo consumido) também acarreta a apenação por "vendas sem emissão de nota fiscal", mas isso, como já dito, por força da presunção legal contida no § 2° do art. 343 do RIPI/82.

Ademais, por um imperativo de lógica, essas vendas, legalmente presumidas sem emissão de nota fiscal, se referem a períodos anteriores ao auditado, senão haveria desarmonia entre o previsto nos parágrafos em comento, já que a sua ocorrência no período auditado decorre do disposto no parágrafo primeiro.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 / 06 / 96
VISTO

Portanto, não houve nenhum "disparate" na afirmativa da decisão recorrida de que o terceiro quesito da perícia solicitada não tinha razão de ser, porque fundado em falso pressuposto, uma vez que a produção registrada da empresa no período auditado não está sendo objeto de questionamento neste processo.

Por outro lado, procede a observação da Recorrente quanto à impropriedade das alusões pela decisão recorrida à responsabilidade do adquirente (RIPI/82, art. 173), em razão de não ter sido objeto do lançamento em foco, mas, de qualquer sorte, isso não lhe causou nenhum prejuízo, pois não houve agravamento da exigência nesse sentido e nem deixou a aludida decisão de fundamentar as razões pela qual manteve o lançamento segundo os seus pressupostos fáticos e legais.

A seguir, passo a examinar as razões de mérito da Recorrente, esclarecendo, inicialmente, que o suposto contrasenso existente no Termo de Verificação e Constatação de fls. 77/79, que lastreou o lançamento em apreço, substancialmente não existe e esta impressão decorreu de equívoco (erro material) na titulação da segunda coluna do "Quadro - IV - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO" ali contido (circuito impresso m2 ao invés de laminado m2).

Com efeito, a conclusão da auditoria de produção detalhada no referido termo foi a de omissão de receitas caracterizada pela compra de insumos (laminado) não registradas, no montante de 607,80 m2.

Acontece que ao demonstrar o crédito tributário daí resultante no "Quadro IV", por força da presunção legal contida no § 2° do art. 343 e mediante a adoção do critério estabelecido no seu § 1°, o Fisco cometeu o referido equívoco, aparentando, então, que a Recorrente estaria sendo acusada de dar saída sem nota fiscal a 607,80m2 de circuitos impressos (produto final) e não como é o certo de ter dado saída a circuitos impressos (em período anterior ao auditado, repise-se) na quantidade necessária para perfazer o montante da receita tida como omitida: 607,80 m2 (quantidade de laminado adquirida sem nota fiscal) x Cz$ 1.045,46 (preço médio das compras deste insumo) = Cz$ 635.430,58 (valor originário da omissão de receita = valor tributável).

Porém, o importante é que o detalhamento do crédito tributário foi realizado na forma da lei e nele estar corretamente expostos os seus elementos de forma a se saber qual foi a acusação e os seus fundamentos.

Como exposto acima, portanto, o auto de infração, baseado na constatação de ter havido uma compra registrada de insumos menor do que a necessária para atingir a produção registrada, nada tem de infundado, lógica e juridicamente.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 / 06 / 96
VISTO

Por outro lado, não socorre a Recorrente o raciocínio que desenvolve para explicar uma produção maior do que a que se obteria com a matéria-prima registrada por ter alcançado um nível de produtividade acima da média, eis que a despeito de tratar-se de uma especulação lógica, não se aplica ao caso vertente, por não estar respaldada com fatos e pelas razões mais adiante expostas.

No tocante à utilização de um único elemento subsidiário na realização de levantamento de produção, entendo que a forma plural como esses elementos são arrolados no art. 343 não é impeditivo para que isso ocorra, desde que revestido de certos atributos e seja propriamente considerado, de sorte a assegurar a apuração da "verdade", objetivo desses levantamentos (PN-CST nº 45/77).

O elemento subsidiário de que aqui se trata (laminado), em face das características do produto a que se refere (circuito impresso), atende perfeitamente aos seguintes critérios recomendados pela boa técnica para a sua escolha: constância, representatividade, essencialidade para o produto e participação material expressiva.

Realmente, no que diz respeito ao aspecto das perdas, ele apresenta um razoável grau de variabilidade, haja vista que o Recorrente "fabrica circuitos impressos por encomenda, tendo cada encomenda características próprias exigidas pela utilização que o encomendante vai dar à mesma".

Não obstante, considero que um insumo com essa característica necessariamente não fica imprestável para ser utilizado como elemento subsidiário, uma vez adotado o método estatístico compatível e ajustado a espécie, conforme salientado no Acórdão nº 202-07.086 deste Colegiado, que trata de caso semelhante ao em exame e com o qual a Recorrente procura reforçar os seus argumentos no memorial que apresentou.

Primeiramente, é de se assinalar que a grande variabilidade ocorre em nível de casos isolados, o que é neutralizado estatisticamente na análise agregada ao se adotar uma medida de tendência central (média), como é próprio da metodologia de auditoria de produção.

Ademais, cabe ressaltar que o Fisco abriu mão de assumir o valor médio de perdas informado pela Recorrente (50%) e do indicado no laudo do IPI (53,4%), para se fixar no limite mínimo de variação apurado no referido laudo (41,6%), o que beneficiou o contribuinte, já que se levassem em consideração os outros valores a exigência fiscal seria agravada, conforme demonstrado pela Decisão recorrida às fls. 106.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/06/96
sem efeito
VISTO

Por outro lado, não é aceitável que o Recorrente, com toda a experiência adquirida ao longo de sua existência quanto ao valor médio de suas perdas, após ter prévia e livremente informado o índice de 50%, venha agora em sua defesa apontar o de 39,8236%, sem nenhuma comprovação, pois seria admitir que uma simples manipulação de índices colocasse por terra o procedimento instituído pelo art. 108 da Lei nº 4.502/64.

Quanto à alegada insignificância da diferença de 607,80m2 num total de matéria-prima consumida de 47.841,39m2, por perfazer um percentual de 1,27044%, além de se tratar de um argumento que colide com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, está desfocado, eis que não considera a margem de tolerância concedida pelo Fisco, justificável à luz do art. 112 do CTN, ao não adotar a perda informada de 50%, situação em que aquela diferença atingiria a 3.481,90m2, ou seja, 7,27%.

A propósito da extensa jurisprudência administrativa que a Recorrente aponta e considera que milita a favor dos argumentos por ela sustentadas, registro que na quase sua totalidade refletem posicionamentos na área do IRPJ, onde as conseqüências advindas de um levantamento de produção não tem a força de uma presunção legal como o é na do IPI, à vista do disposto no art. 108 da Lei nº 4.502/64.

Assim é que, na área do IPI, a única forma do contribuinte não ser alcançado por essa presunção legal é provar a inconsistência da base (levantamento de produção) na qual ela repousa, o que, pelas razões acima desenvolvidas entendo não ter ocorrido na situação em exame.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de fevereiro de 1996

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 / 06 / 96
sem efeito
VISTO

Processo : 10880.036097/90-03
Acórdão : 202-08.278

VOTO DO CONSELHEIRO TARÁSIO CAMPELO BORGES, RELATOR-DESIGNADO

Peço vênia ao relator para discordar de seu voto, mas, entendo que, por força do disposto no artigo 343 do RIPI/82, somente existe presunção legal de saída de produtos sem emissão de nota fiscal nos casos em que se apurem faltas na produção calculada quando confrontada com a registrada pelo estabelecimento (art. 343, § 1°).

No caso presente, em que foi apurada sobra na produção calculada quando confrontada com a 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 § 2° do artigo 343 do RIPI/82, haja vista que o mesmo não trata de receitas presumidas; trata de receita apuradas, porém, de origem não comprovada.

As receitas omitidas de que trata o parágrafo 2° do artigo 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.

Ademais, a existência do insumo não comprova o seu pagamento, e a norma legal fala, não em presunção de receitas oriunda da presunção do pagamento, mas sim em receita que o Fisco apure omitidas.

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo parte do brilhante voto condutor do Acórdão n° 201-69.520, da lavra da Ilustre Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK:

> "A atividade de lançamento é vinculada, e subordina-se aos princípios da tipicidade cerrada e da estrita legalidade. Em suma, há que lastrear o lançamento na certeza e na perfeita identidade entre o fato ocorrido e o fato-gerador da obrigação tributária principal.
>
> Por isso, não se pode, em princípio, efetuar lançamento por presunção.
>
> A lei, é verdade, estabelece presunções de ocorrência de fato-gerador. Trata-se de situações de exceção. que como tal devem ser tratadas. A tributação com

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25 06 96
VISTO

base em *praesumptio hominis é* incompatível com os princípios basilares a tipicidade cerrada e a estrita legalidade. Daí que somente cabe o lançamento quando devidamente provada a ocorrência do fato-tipo, ou quando essa ocorrência é estabelecida em *praesumptio legis.*

Por conseqüência, deve-se cuidar com cautela dos limites em que é admissível a presunção no direito tributário, especialmente quando nela se quer encontrar o único sustentáculo do lançamento do imposto. Cabe ao Fisco atender com cuidado às características que diferenciam a prova com base em indícios veementes e a simples presunção partida de uma premissa que admite concomitantemente outras conclusões.

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 RIPI, art. 108 da Lei 4502/64). Estipula, também, que, apuradas diferenças (produção registrada menor que a apurada), serão elas consideradas provenientes de saídas de produtos finais sem registro (§ 1° do art. 108, da Lei 4.502/64).

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 como 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 cadeia interminável que 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 conduzir à primeira 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

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 25/06/96
VISTO

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. Tratando-se de produto com tributação positiva, há que considerar, então, que a incidência final ocorreu, ocasião em que havia que compensar o crédito do imposto incidente sobre o insumo (lançado espontaneamente ou ex-officio). Assim, nessa hipótese, tem-se que houve a postergação do pagamento do imposto incidente sobre o insumo, mas não a sua falta.

De nenhuma forma, entretanto, pode a fiscalização ignorar a legislação de regência do imposto, para efetuar ação fiscal considerando "exercícios" e "anos-base" como se estivesse tratando de imposto de renda, para sobre uma presunção de aquisição de insumos sem nota, criar uma suposição de auferimento de receitas.

O artigo 343 do RIPI (art. 108 da Lei 4.502/64), 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 regi é menor que a apurada (§ 1º). Quando em seguida (§ 2°) 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 final. Em outras palavras, quando a lei dispõe sobre a hipótese em que se constata a presença de receitas, não está alcançando suposições de ingressos financeiros.

A ação fiscal confundiu as duas hipóteses regidas pelo artigo 108 da Lei 4.502, e efetuou um lançamento sem suporte legal ...".

Com estas considerações, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de fevereiro de 1996

TARÁSIO CAMPELO BORGES