

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10880.051580/92-62  
Recurso nº : 112.698 - EX OFFICIO  
Matéria : IRPJ - Ex. de 1989  
Recorrente : DRJ em SÃO PAULO/SP.  
Interessada : CIA INDUSTRIAL PAULISTA DE PAPÉIS E PAPELÃO  
Sessão de : 14 de maio de 1997  
Acórdão nº : 103-18.620

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA  
QUEBRA DE PRODUÇÃO

A caracterização da matéria tributável há de restar perfeitamente configurada sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador do imposto de renda. Cabe à autoridade administrativa, a quem compete constituir o crédito tributário, a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrituração do contribuinte.  
Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em SÃO PAULO/SP.

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

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VILSON BIADOLA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente convocado) e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausentes as Conselheiras RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL e MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA.



Processo nº: 10880.051580/92-62  
Acórdão nº : 103-18.620  
Recurso nº : 112.698  
Recorrente : DRJ em SÃO PAULO/SP.

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado o DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em SÃO PAULO/SP., nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, da decisão proferida às fls. 34 na qual exonerou a empresa CIA INDUSTRIAL PAULISTA DE PAPÉIS E PAPELÃO do pagamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração de fls. 14 relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica do exercício de 1989.

A exigência fiscal decorre da constatação de omissão de receitas operacionais por saídas de produtos da linha de produção desacobertadas de Notas Fiscais, com infração aos arts. 157, § 1º, 179, 181 e 387, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. Tais omissões foram apuradas em Auditoria de Produção, programa de fiscalização adotado no estabelecimento da empresa para verificação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ocasião em que foram analisados os livros e o documentário fiscal. Desta análise, constatou-se a seguinte diferença de produção:

Consumo anual de matérias-primas .....	17.851.245 kg
(-) Perda no processo industrial (5%) .....	892.562 kg
(=) Consumo anula final .....	16.958.683 kg
(-) Consumo anual registrada .....	15.837.980 kg
(=) DIFERENÇA .....	1.120.703 kg

Irresignada com o lançamento, a autuada apresentou a impugnação de fls. 24, alegando que a fiscalização não só deixou de proceder ao exame dos livros como contrariou o art. 345 do RIPI/82 ao não fazer-se acompanhar nos trabalhos de levantamento pelo proprietário ou por quem este indicasse. Argumenta que na aritmética da apuração, soma de matérias-primas consumidas em 1988, aplicou-se um redutor de 5% referente à perda de matéria-prima, subtraindo a soma dos



Processo nº: 10880.051580/92-62  
Acórdão nº : 103-18.620

pesos das saídas, consignando a diferença como venda sem nota fiscal. Ocorre que os mencionados 5%, continua a autuada, referem-se ao percentual por ela informado como perda no processo industrial, perda que normalmente ocorre nos processos industriais de elementos úteis. Alega que não se procurou levantar a quebra industrial, percentual estabelecido mediante a soma da perda industrial (elementos úteis) e a redução do peso da massa industrial ocorrida pela desidratação. Afirma que a diferença supõe ser a quantidade de produto vendido sem nota fiscal é, na realidade, a água (umidade) que é extraída durante o processo industrial das matérias-primas já que o produto final é o papel seco. Alegando "erro de verificação" por parte da fiscalização, a autuada requereu, com fulcro no art. 344 do RIPI/82 e no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a realização de diligência.

Na informação de fls. 30, os autuantes analisam os argumentos apresentados na defesa concluindo pela manutenção integral do lançamento.

Em virtude das alegações da autuada de que teria ocorrido "erro de verificação", a autoridade preparadora no processo nº 10880.051575/92-22 (IPI), determinou a realização de diligência a fim de que fosse esclarecida a efetiva relação insumo versus produto. No relatório de fls. 32, tais esclarecimentos não foram obtidos, quer pelo encerramento do processo produtivo, quer pela falta de apresentação de elemento novo.

A autoridade julgadora de primeira instância, considerando a norma estabelecida no item 6 do Parecer Normativo CST nº 46/77 que preceitua estar implícita na própria sistemática de levantamento físico da produção a apuração de quebras ocorridas no processo industrial, considerando o princípio que o ônus da prova cabe àquele que ocasiona e considerando a insuficiência de meios para convencer da certeza do lançamento, julga improcedente o lançamento (Decisão de fls. 34). Sintetiza suas conclusões na seguinte ementa:



*"Não se sustenta a acusação amparada em começo de prova particularmente, quando as circunstâncias que revestem o caso admitem alternativas mais prováveis para explicar as diferenças*

Processo nº: 10880.051580/92-62

Acórdão nº : 103-18.620

*apuradas - compete ao fisco comprovar nos autos a ocorrência dos pressupostos legais para que o crédito possa ser exigido - Lançamento improcedente."*

É o Relatório.



Processo nº: 10880.051580/92-62  
Acórdão nº : 103-18.620

## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

Trata-se de lançamento fundamentado em auditoria de produção levada a efeito no estabelecimento da recorrente por ocasião da fiscalização das obrigações relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Portanto, o crédito tributário discutido nestes autos decorre dos mesmos elementos de prova coligidos no processo do IPI (principal). A decisão prolatada neste processo teve a mesma sorte daquele, tendo em vista a estrita relação de causa e efeito existente entre os procedimentos fiscais principal e decorrente.

Embora equivocada, no meu modo de ver, a citação ao Parecer Normativo CST nº 46/77 no caso sob exame, não posso deixar de concordar com a digna autoridade a quo quando afirma que o ônus da prova cabe a quem acusa. De fato, a questão do ônus da prova em matéria tributária assume importância transcendental, pois não temos dúvida quanto à prevalência, no sistema jurídico brasileiro, dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

Com efeito, dispõe o Código Tributário Nacional nos arts. 114 e 142:

*Art. 114 - O fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 142 - 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível." (grifos nossos)*

Destas regras básicas emerge a conclusão inarredável de que o imposto só pode ser exigido se efetivamente ocorreu o fato gerador, ou seja, a situação definida em lei, a qual, no caso do imposto de renda, é a aquisição da dis-



Processo nº: 10880.051580/92-62  
Acórdão nº : 103-18.620

ponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN) e o lançamento foi feito com a efetiva verificação dessa ocorrência.


Assim, na atividade do lançamento, a caracterização da matéria tributável há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador. E esta caracterização é mister da autoridade administrativa, a quem compete a constituir o crédito tributário. O Decreto-lei nº 1.598/77, no seu art. 9º e §§, por sua vez, estabelece as seguintes normas inseridas no Regulamento do Imposto de Renda (art. 174 do RIR/80 e art. 223 do RIR/94):

*Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.*

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º.*

*§ 3º - O disposto no parágrafo 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração." (grifos nossos).*

Portanto, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas em lei que possibilitam a inversão do ônus da prova (configuração do saldo credor de caixa, do passivo fictício, do suprimento de caixa efetuado pelos sócios ou administradores da empresa quando a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstrados, configuração da distribuição disfarçada de lucros), a regra é o ônus da prova ser mister das autoridades administrativas. Cabe ao fisco comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador por força do art. 142 do CTN. 



Processo nº: 10880.051580/92-62  
Acórdão nº : 103-18.620

No caso dos autos estamos diante de omissão de receita fundamentada em auditoria de produção cujas quebras no processo industrial não foram apuradas com precisão. Para que fosse possível firmar a convicção de que crédito tributário exigido é o correto, seria necessário ficar provado que o índice de quebra era realmente de 5% . Ora, os autuantes afirmam que o índice refere-se ao total de desperdícios enquanto a atuada afirma tratar-se de apenas parte de desperdícios. A diligência efetuada no estabelecimento da empresa nada acrescentou. Demais disso, a autoridade a quo constatou, através dos manuais de fiscalização, que o índice de quebra normalmente verificado na fabricação de produtos assemelhados aos da atuada se situam entre 12% a 15%, o que justificaria as diferenças encontradas no levantamento da produção. Portanto, insuficientes os elementos de prova capazes de fundamentar a exigência fiscal.

Isto posto, nego provimento do recurso de ofício. É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 14 de maio de 1997.

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES

