



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.052647/93-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1801-001.824 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 5 de dezembro de 2013
Matéria AI - IPI
Recorrente IMCE INDÚSTRIA MECÂNICA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1989

AUDITORIA DE PRODUÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS

Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais o valor e a quantidade das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão de obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse 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 estabelecimento.

Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º. (Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, art. 522, §§ 1º. 2º)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Vinicius Barros Ottoni.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, Carmen Ferreira Saraiva, Leonardo Mendonça Marques, e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 2a. Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF que, por unanimidade de votos manteve, em parte, as exigências consubstanciadas nos autos.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ em Brasília /DF:

Trata-se de autos de infração referentes ao IRPJ e reflexos, lavrados em 20/09/2003, no montante de 75.918,88 Ufir, fls. 09/10; 138/139; 158/159; 178/179; 198/199 e 08 do processo 10880.052647/93-58, anexo,

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração, ora impugnado, nos termos do artigo 645 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 04/12/80, tendo em vista foi apurada a seguinte infração: Omissão de Receita — Mercadorias, Matérias-Primas e outros insumos não contabilizados.

Enquadramento legal:

Artigos 157 e § 1º; 179; 181; 387, inciso II, do RIR/80.

Das Alegações da Impugnante

A autuada aduz em sua defesa as seguintes alegações:

"1 - A Defendente, foi autuada por suposta infração na omissão de receitas relativa a mercadorias, meterias primas e outros insumos não contabilizados no valor de NCz\$ 1.050.798,02, tributando sobre este valor o Imposto de Renda Pessoa Jurídica de 42.484,31 Ufir, bem como seus reflexos no PIS/Faturamento de 353,91 Ufir; Finsocial/Faturamento de 1.014,70 Ufir; Imposto de Renda Retido na Fonte de 5.034,98 Ufir; Contribuição Social de 10.489,37 Ufir e finalmente IPI de 16.541,81 Ufir, tudo conforme termo de encerramento de ação fiscal de 20 de setembro de 1993, Auto de Infração e Demonstrativos da Apuração do Crédito Tributário com seus anexos, capitulando as infrações no artigo 728, II do RIR, aprovado pelo Decreto nº 87.981/92; artigo 6º, § único da Lei 7.689/88 c.c. art. 728, II do RIR, aprovado pelo Decreto 85.450/80; art. 729, I, do RIR/80; artigo 2º da Lei 7683/88, art. 86 § 1º da Lei 7450/85 e art. 728, II do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85.450/80; art. 2º da Lei 7683/88, artigo 86, § 1º, da Lei 7.450/85, art. 728, II do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Em que pese o respeito e consideração que dedicamos ao Ilustre Auditor Fiscal, os autos de infração questionados não deverão prosperar, uma vez que a

apuração efetuada esta eivada de falhas e erros que pudesse sustentar em tese uma eventual cobrança dos tributos reclamados.

3 - A autuação baseou-se em levantamento específico, levando em consideração o estoque inicial lançado no Registro de inventário de 31/12/88 e final em 31/12/89, tomando como base o estoque físico em quilogramas, lançando-se as compras e diminuindo as vendas do ano base de 1989.

Tudo isto foi denominado como Auditoria de Produção, acusando uma suposta saída de 31.968,300 Kg ao preço de NCz\$ 32,87 por Kilograma, no total de omissão de NCz\$ 1.050.798,02, valor este objeto do lançamento de todos os tributos reclamados.

4 - No entanto, não assiste razão ao fisco senão vejamos:

Pelas informações contidas no documento de fls. 03 (esclarecimentos fornecidos pelo contribuinte, datado de 27 de agosto de 1993) a situação real se apresenta da seguinte forma:

Estoque inicial, conforme registro	
de Inventário (produtos acabados,	
Insumos: Matéria prima, resíduos,	
Material de embalagem).....	129.624,103 Kgs.
Compras de matéria prima e embalagem no	
Exercício de 1989.....	292.474,000 Kgs.
Perdas de janeiro a dezembro de 1989, que	
constam no retorno das Notas Fiscais de	
Beneficiamento da Termomecânica/Remetal.....	14 051.000 Kgs.
total do estoque inicial e entradas.....	436.149,103 Kgs.
Vendas efetuadas no ano de 1989.....	173.147,390 Kgs.
Saídas de resíduos no período conforme notas	
Fiscais.....	150.164,000 Kgs.
Estoque final em 31-12-89.....	435.647,376 Kgs.
Resumo Entradas.....	436.149,103 Kgs.
Resumo Saídas.....	435.647,376 Kgs.
Diferença.....	501,727 Kgs.

A diferença acima apurada está perfeitamente justificada, da seguinte forma:

a) - N/F 2202 - Termomecânica foi lançada como entrada de 8.863,000 Kgs.

quando em verdade foi retificada para 8.530,000, conforme comunicação de irregularidade - dif. a menor de 330,000 Kgs.

b) - N/F 2264 - Termomecânica foi lançada como entrada de 8.500,000 Kgs.,

quando na verdade foi retificada para 8.332,000 Kgs., conforme comunicação de irregularidade - dif. a menor de 168.000 Kgs.

501,000 Kgs.

5 - Esclarece, ainda a defendente, possuir seção industrial complexa, localizada à Av. Corifeu de Azevedo Marques, 644, bairro do Butantã, em São Paulo, que adquire matéria prima de fornecedores vários, principalmente em lingotes que são fundidos de alta caloria para posteriormente produzir os produtos acabados.

No processo complexo de industrialização, os lingotes são fundidos através de fornos de indução, construídos com produtos refratários, para conseguir o calor necessário a fusão do material.

Ainda no complexo processo de industrialização, existe perda irrecuperável de parte do material, através da volatilização e oxidação cuja reciclagem é pouco significativa.

Ocorre, todavia, em que pese os presumíveis conhecimentos e experiência do Ilustre Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, incorreu, ele em erro de análise das operações da Defendente - por desconhecer a tecnologia aplicada na industrialização de lingotes, fundição e acabamento, ramo industrial de características específicas e de grande especialização e complexidade, conforme se provará.

6 - Diz o Auditor fiscal ter procedido levantamento específico consoante o anexo de fls. 05, do Auto de Infração. Diz ainda ter procedido a levantamento entre entradas e saídas de produtos sem notas fiscais de entradas, por auditoria de produção levada a efeito no estabelecimento industrial da Defendente, apurados em livros fiscais, documentos e dados quando somente fez deduções baseadas em simples presunções e indícios.

Em sendo específico o levantamento, deveria, o Ilustre Auditor Fiscal, seguindo os mais elementares princípios de lógica, 'especificar claramente' ou discriminar de forma objetiva e inconteste em quais documentos e dados de estoques baseara-se para concluir sobre a pseudo irregularidade alegada. Onde estão tais documentos? Quais, especificamente, são eles? Seus números? Suas datas? Quanto foi a quebra considerada no processo de industrialização e perda final? Nenhuma dessas respostas pode-se, pelo menos inferir, analisando-se o auto de infração e respectivos anexos.

Destarte como pode a Defendente contestar objetivamente as alegações do Ilustre Auditor Fiscal? Assim caracterizasse o ato como arbitrário, baseado simplesmente em presunções e indícios que existe somente em seu juízo, e, cerceador do direito de defesa do contribuinte. Assim tal ato administrativo é flagrante ilegal diante dos dispositivos do RIR e do RIPI, bem como a legislação complementar.

7 - Analisando o termo de Verificação de fls. 05, notamos com absoluta clareza que os números ali apresentados estão totalmente divorciados dos esclarecimentos fornecidos pela Defendente às fls. 03/04, apresentando números estranhos e obtidos de dados que não foi devidamente esclarecidos.

Pergunta-se: Onde o Ilustre Auditor Fiscal obteve aquelas informações contidas no Termo de Verificação de fls. 05, que está divorciada dos esclarecimentos de fls. 03/04?

8 - No presente caso e diante dos esclarecimentos fornecidos pela Defendente, verificamos que a fiscalização nada positivou, ficando no terreno da simples conjectura, nem sequer identificando os eventuais vendedores de matéria prima sem a devida documentação fiscal.

Por outro lado, tributar por presunção é humanamente inadmissível. Torna-se necessário que o Órgão fiscalizador levante o caso perante quem de direito e jamais tributar por suposições e uma vez que a Defendente nada deve ao fisco, pois cumpre rigorosamente em dia com suas obrigações tributárias, facilmente comprovadas pela fiscalização efetuada em seu estabelecimento industrial.

Assim, entende a Defendente e também está convencida que a autoridade fiscal agiu discricionariamente e que a Douta Comissão Julgadora acatará os fatos apresentados, como medida de elementar justiça, requer a V. Exa. se digne anular o auto de infração objeto da presente defesa, primeiramente porque o Auto de Infração está confuso e eivado de irregularidades, principalmente o termo de verificação de fls. 05, que não menciona como o Ilustre Auditor Fiscal chegou aos números ali apresentados, não mencionando as perdas, impedindo a adequada defesa da autuada e, se assim não for, seja anulado em razão de ser insubsistente quanto à forma procedida do levantamento.

A Defendente está elaborando um minucioso levantamento das quantidades de entradas e saídas, suas perdas, durante o ano de 1989, que oportunamente será apresentada para complementação da impugnação ao Auto de Infração, uma vez que o prazo exíguo para apresentação da defesa não permite oferecer nesta oportunidade.

Em 26/04/99, o processo foi baixado em diligência, conforme Despacho de fls. 24, tendo em vista que a Impugnação trouxe elementos não apreciados pela fiscalização quando do Termo de Verificação de fls. 05 inclusive quanto à quantia correspondente a 501,000 Kgs de que tratam as Notas Fiscais nº 2202 e 2264 B-1 de emissão da termomecânica.

Assim, se fez necessário, para formação de convicção, baixar o processo em diligência para que fossem trazidos aos autos referidos esclarecimentos.

Concluída a diligência, conforme Termo de Verificação e Relatório de Diligência Fiscal o processo foi encaminhado para esta Delegacia para julgamento, tendo em vista o disposto na Portaria/SRF nº1.033, de 27 de agosto de 2002.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília prolatou o Acórdão DRJ/BSA nº 7.056/2003 (fls. 228/237) e, acatando integralmente o resultado da diligência, deu provimento parcial ao pleito. Com isso, a quantidade de insumos que teria sido adquirida com recursos à margem da escrituração baixou de 31.968,300 Kg para 16.267,291 Kg.

Notificada da decisão, em 15/04/2005 (AR fl. 248) e, inconformada, a interessada apresentou em 17/05/2005, recurso voluntário (fls. 254/265, com documentos de fls. 266/375) deduzindo valores que, segundo afirma, demonstrariam a inexistência de qualquer diferença a ser tributada. Questiona a utilização da taxa SELIC como indexador dos juros de mora e reclama a incidência confiscatória da multa de ofício.

Pelo acórdão n.º 103-23.424, de 16/04/2008, a 3ª. Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes apreciou as razões de defesa deduzidas no recurso voluntário contra as exigências de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, declinando a competência para apreciação das razões recursais atinentes a exigência de IPI.

O presente processo foi, então, distribuído à 2ª. Turma Especial da 3ª. Seção de Julgamento do CARF que, novamente, declinou a competência para julgamento do recurso à 1ª. Seção.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se verifica do relatório trata o presente processo de auto de infração de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, como exigência reflexa da autuação principal de IRPJ – pela apuração de Omissão de Receitas - Mercadorias, Matérias-Primas e outros insumos não contabilizados.

Os autos de infração que tratam das exigências de IRPJ (principal) e demais reflexos – CSLL, PIS, FINSOCIAL e IRFON. – foram julgados pela Terceira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 16/04/2008, na qual foi proferido o Acórdão n.º 103-23.424, de relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Como resultado do julgamento o sujeito passivo foi exonerado daquelas exigências, unicamente porque à época do lançamento, a omissão de compras, por si só, não poderia dar azo à tributação por omissão de receitas no âmbito do IRPJ, pois no período sob exame não havia na legislação desse tributo, norma que autorizasse a caracterização desse fato como tal, sem um aprofundamento das circunstâncias caracterizadoras do ilícito.

Como o resultado da decisão dos autos de infração de IRPJ e demais reflexos não pode ser aplicado à exigência de IPI, o auto de infração relativo a esse tributo foi apartado daquele processo principal (n.º 10880.052646/93-95).

Em que pese o resultado daquele julgamento não ter sido refletido na exigência de IPI consubstanciada nos presentes autos, as razões de decidir daquele julgado, por terem se debruçado sobre os mesmos fatos, devem ser aplicadas à presente lide. Por tal motivo adoto, como minhas, as palavras do Ilustre Conselheiro Relator proferidas no voto condutor do Acórdão n.º 103-23.424, que ora passo a transcrever:

“ ...

[...] pelo exame da peça recursal tem-se a impressão de que a interessada não avaliou o conteúdo do relatório apresentado pela autoridade diligenciante.

De fato, na intenção de demonstrar a inexistência da omissão de compras apurada pela autoridade lançadora, a recorrente traz valores incompatíveis com dados por ela mesma informados em ocasiões anteriores.

No demonstrativo de fl. 257, a reclamante informa um volume de compra de matéria prima em 1989 da ordem de 185.947,200 Kg que estaria demonstrado na tabela de fl. 270. Verifica-se no documento de fl. 34, por ela mesma apresentado quando da realização da diligência, que o volume de compras chegou a 284.395,00 Kg. Comparando-se as duas tabelas, constata-se facilmente que algumas notas de compra não foram lançadas no documento apresentado com o recurso.

Em relação à remessa de resíduos para beneficiamento, a tabela de fl. 298 também não contém todas as operações realizadas, pois não considerou as notas fiscais 2185 a 2200 e 2273, conforme explicado no item 07 do Termo de Verificação decorrente da diligência (fl. 124). Na verdade, a diligência apurou um valor muito próximo daquele informado pela interessada durante o procedimento fiscal e também na impugnação.

Pode-se afirmar que o resultado da diligência confirmou em sua maior parte os argumentos trazidos pelo sujeito passivo até então. O único ponto em relação ao qual o relatório da diligência manteve o entendimento absolutamente contrário ao sujeito passivo refere-se à questão das perdas (14.051 Kg.) considerada neutra no cálculo da produção, de acordo com item 08.2 do Relatório (fl. 129). Caberia ao sujeito passivo contestar expressamente esse ponto, o que não ocorreu.

Em vista do exposto, entendo que o sujeito passivo não logrou demonstrar a origem da diferença objeto da autuação, confirmando-se assim a omissão de compras.[...]

...”

(*) destaques acrescentados

Com efeito, o art. 343 do RIPI/1982, já autorizava o agente fiscal a reconstituir a produção do estabelecimento industrial a partir de elementos subsidiários, entendendo-se como tal, dentre outros, o valor ou a quantidade dos insumos adquiridos e empregados na industrialização do produto objeto de auditoria fiscal, assim como as variações dos estoques daqueles.

Por seu turno, estabelecia, o parágrafo 1º do art. 343 do RIPI/1982, que a apuração, por meio da auditoria de produção, de compras ou vendas não registradas implicaria a presunção legal de omissão de receitas decorrentes do fato gerador relativo a saídas de produtos tributados, tornando-se exigível o imposto correspondente. Eis a redação do dispositivo:

"Art. 343 — 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 embalagem adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas; o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens.

§ 1º - 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 estabelecimento."

Diplomas legais posteriores (Decreto n.º 2.637, de 25/06/1998 e Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002) que sucederam ao antigo RIPI/1982, e o Decreto n.º 7.212, de 15/06/2010, atualmente em vigor, mantiveram a tributação com base em auditoria de produção, como se verifica da redação dos seguintes dispositivos:

Art. 522. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais, o valor e a quantidade das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão de obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse 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 estabelecimento.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º.

Outrossim, observo que a presunção de omissão de receitas com base em auditoria de produção se caracteriza como "relativa" ou "*juris tantum*", isto é, consta estabelecida em lei e é admitida pela autoridade fiscal cabendo ao sujeito passivo o ônus de elidi-las através da apresentação de efetivas provas em contrário, o que não foi feito pela defesa, em que pese as oportunidades que lhe foram legalmente oferecidas, não se verificando qualquer nulidade em lançamentos com esta fundamentação.

Diante de ausência de provas que afastassem a presunção a omissão de receitas foi mantida pela Terceira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, como também é mantida nesta decisão.

Cumprе reconhecer, entretanto, que, à época do lançamento a multa de ofício era exigida ao patamar de 100%. Nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa de ofício deve ser reduzida para 75%.

A penalidade prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que uma sanção pecuniária pela prática de um ato ilícito, qual seja, a falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata.

In casu, dado que não houve pagamento ou recolhimento de tributos devidos, por parte da contribuinte, a exigência da multa de ofício encontra-se em perfeita consonância com a legislação em vigor.

No que respeita à inconformidade da recorrente com relação à incidência de juros calculados com base na taxa SELIC, este órgão de julgamento já consolidou seu entendimento, como se verifica da Súmula abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 4. *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.*

A propósito, em relação aos argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade de comandos normativos legitimamente inseridos no sistema jurídico, cumpre transcrever o posicionamento consensual deste órgão, como se verifica da seguinte Súmula:

Súmula CARF nº 2. *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

CÓPIA