



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO	LI. 8.º
C	De	01.07.1996
C		Rubrica

Processo n° : 10980.005576/90-23
Sessão de : 27 de abril de 1992
Acórdão n° : 202-04.934
Recurso n° : 87.963
Recorrente : INDÚSTRIAS QUÍMICAS MELYANE LTDA.
Recorrida : DRF em Curitiba - PR


IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - OMISSÃO DE RECEITAS -
Apuração com base em mais de um elemento subsidiário. Uniformização de critério na apuração fiscal pela adoção do resultado mais favorável ao contribuinte. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **INDÚSTRIAS QUÍMICAS MELYANE LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a parcela indicada nos termos do voto do relator-designado. Vencidos os Conselheiros Rosalvo Vital Gonzaga Santos (Relator), Rubens Malta de S. Campos Filho e Sebastião Borges Taquary, que deram provimento integral. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Elio Rothe.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1992


Helvio Escovedo Barcellos
Presidente


Elio Rothe
Relator - Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Oscar Luís de Moraes, Acácia de Lourdes Rodrigues e Antonio Carlos Bueno Ribeiro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23

Acórdão nº : 202-04.934

Recurso nº : 87.963

Recorrente : INDÚSTRIAS QUÍMICAS MELYANE LTDA.

RELATÓRIO

Segundo o auto da infração, a recorrente teria dado saída a sabão (Código 34.01.06.01 da TIPI/83, alíquota de 5%) e cera (Código 34.04.02.00 da TIPI/83, alíquota de 15%), sem emissão do documentário fiscal exigido pelo art. 236, I, do RIPI/82, resultando em omissão de vendas, cujos valores foram distribuídos pelos períodos de apuração de 1986, para fins de cálculo do valor tributável do imposto, infringindo o disposto nos artigos 55, I, "b", II, "c"; 107, II; 236, I; e 264, todos do RIPI/82. Foi cobrada a diferença de imposto omitido, com atualização monetária, juros moratórios e aplicada a multa do artigo 364, II, do RIPI/82.

No "Termo de Encerramento de Fiscalização", os autuantes esclarecem que obtiveram os valores constantes do auto de infração, para o produto sabão, com base nas fichas de "produção diária" de produtos acareados e no livro "Registro de Inventário", utilizando a equação contábil estoque inicial mais produção menos estoque final igual a vendas. Do confronto das vendas apuradas por esse método com o constante do "Demonstrativo das Entradas e Saídas de Mercadorias - Modelo III", foi encontrado o valor da venda omitida desse produto, entre as diversas marcas industrializadas e vendidas pela fiscalizada. O "Termo de Encerramento de Fiscalização" informa, ainda, que o estoque inicial de sabão refere-se a 01.01.86 e foi obtido através do "Demonstrativo de Movimentação de Embalagens - 1995" e transformado em quilos, tendo sido elaborado com base no Livro Registro de Inventário (caixas vazias e produto acabado), notas fiscais de compra de caixas (Livro de Entradas), notas fiscais de vendas (Livro de Saídas), notas fiscais de entrada e de devolução, listagem de composição (quebra), fichas de controle de estoque (estoque final/85 e inicial/86, de caixas) e Livro de Registro de Inventário (estoque final/86, caixas), sendo que, quando da utilização dos valores constantes deste livro, quando houve divergência entre as informações "caixa" ou "quilo", foi tomada como unidade a caixa, transformado posteriormente em quilo, pela multiplicação de unidade pela sua capacidade em quilos. Com a utilização desse processo, a fiscalização concluiu que a autuada teria omitido 119.595 quilos de sabão.

Ainda, segundo o "Termo de Encerramento de Fiscalização", a indústria fabrica cinco marcas de sabão, embaladas em caixas de 40, 50 e 100 barras de 200 ou 500 gramas, do que resultam caixas com 20 quilos e caixas com 10 quilos do produto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23

Acórdão nº : 202-04.934

O volume apurado com base no processo de apuração de receita omitida descrito foi comparado com outro processo, com base nos mesmos elementos, sendo as saídas substituídas pelo consumo de embalagens, extraído das Fichas de Controle de Estoque e considerando as saídas inferiores à capacidade das caixas, dez ou vinte quilos, conforme a marca do sabão. Por este processo, em vez dos 119.595 quilos, foram encontrados 115.000 quilos de produto vendido sem emissão do documentário fiscal. Foi adotado como omitido o valor mais elevado.

O valor da receita omitida, pela venda do produto sabão, foi obtido tomando como preço do quilo de sabão o preço médio anual das vendas informado na DIPI - Modelo III.

Pela aplicação do mesmo método ao produto cera foi encontrada uma diferença de 112.766 quilos, entre as diversas marcas produzidas e vendidas pela empresa.

Também para esse produto foi levantada uma alternativa da quantidade de produto saído sem nota, com base na quantidade de querosene iluminante necessária para produzir um quilo de cera. Foi encontrado o coeficiente técnico de 1.132l de querosene por quilo e, por esse método, a omissão se eleva a 124.991 Kg, em vez dos 112.766 Kg apurados pelo outro método. Foi adotado como omitido o valor menos elevado.

O valor da receita omitida foi apurado por processo idêntico ao aplicado ao produto sabão.

Em sua defesa, a recorrente alegou que a autuação fiscal fundou-se em um emaranhado de exercícios sobre documentos conflitantes, quantidade de embalagens e de matéria-prima, para concluir pela omissão de receitas. Essa conduta seria subjetiva e colocaria a defendente na posição de provar que não vendeu produtos além dos que constam em seus registros. O critério adotado para o levantamento das vendas de sabão e cera, desconsiderando que para se obterem as receitas omitidas, também despesas são realizadas na aquisição de matéria-prima, não se mostra idôneo e equânime, pecando pelo empirismo e unilateralismo.

A fiscalização teria pinçado elementos da escrita contábil e outros registros, violando o princípio da indivisibilidade dos lançamentos "no sentido de que não podem ser escritos em parte e rejeitados em parte", pois sendo lícito tornar-se isoladamente um lançamento ou registro sem atender a outros lançamentos que lhe são corretos.

Os lançamentos para apuração do débito estariam baseados em meias suposições, contrariando a lei, a doutrina e a jurisprudência. Cita a ementa do Acórdão nº 9123/72, do Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo o qual uma presunção não baseada



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23

Acórdão nº : 202-04.934

em documentos idôneos, constantes do processo, não pode servir de base a lançamento de imposto.

Os demonstrativos elaborados pela fiscalização, apesar de atestarem uma diferença de 119.595 quilos de sabão, não revela omissão de vendas de sabão, "na medida em que o fisco não aponta qual dos registros é o correto". Por um dos registros, inexistente omissão; por outro, estaria demonstrada a omissão, mas os autuantes não elidem a validade de qualquer um deles, embora optem pelo documento que atesta a omissão.

A utilização da unidade "caixa", em vez de "quilo", foi gravosa para a contribuinte, pois possibilitou transformar 5.750 quilos de sabão em 115.000 quilos, pela multiplicação de 5.750 quilos por 20 quilos, capacidade da caixa. O arbítrio e a escolha injustificada maculam o auto e não restaria dúvida que tal opção foi exercida sem fundamentação, conforme fls. 02 do auto de infração.

Lembra a seu favor as disposições do artigo 112, II, do CTN.

Estende a aplicação das razões expostas à omissão de vendas de cera, acrescentando que, neste caso, o Fisco buscou em uma das matérias-primas (querosene) elemento físico para atestar uma produção superior à declarada, embora devesse socorrer de todas as matérias-primas e não apenas de uma delas. E questiona porque o mesmo critério não serviu para demonstrar a produção de sabão. Estranha, por outro lado, que o Fisco não tenha se utilizado para cálculo da omissão de venda de cera, o Demonstrativo de Utilizações de Embalagens, como fez com o sabão, o que prova que o uso das embalagens de cera estava em conformidade com a quantidade declarada de cera omitida.

Alega que a prova buscada no consumo de querosene é imprestável para demonstrar omissão de vendas de cera, posto que as demais matérias-primas para industrialização da cera estão em conformidade com a quantidade do produto vendido. Conclui que, por isso, a simples contradição encontrada nos registros "não basta, por si só, para evidenciar alteração na base de cálculo do Imposto sobre a Renda (TFR).

Alega ainda que o Fisco agiu nos mesmos moldes em que vinha atuando com relação aos depósitos bancários, considerando aquilo que deveria dar início à investigação como a prova final. Aduz que tal procedimento tem sido reclamado pelos tribunais e transcreve ementas do antigo TFR em apoio ao seu entendimento, para concluir que, por tais motivos, não está sujeito ao pagamento de imposto no que concerne à venda de sabão e cera.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23

Acórdão nº : 202-04.934

Lembra que a correção monetária deve incidir a partir do mês seguinte ao do vencimento, conforme art. 5º, §§ 1º e 6º, do Decreto-Lei nº 1.704/79 e pede a improcedência total do auto de infração, ou, na hipótese de sua manutenção, que a correção monetária seja aplicada na forma da legislação que citou.

A informação fiscal (fls. 51 a 54) ressalta, inicialmente, que toda a defesa não traz nenhum elemento de prova que contrarie a omissão levantada pela fiscalização e imputa ao trabalho fiscal uma complexidade inexistente. Tal linha de argumentos apresentada pela defendente visaria a, imputando ao lançamento um cunho de mera presunção, resultante de arbítrio inaceitável, torná-lo nulo. Mas toda a autuação está baseada na equação venda igual a estoque inicial mais produção menos estoque final, comparada com o volume de vendas declarado pela empresa no período fiscalizado. Os componentes da equação foram pinçados do Livro-Registro de Inventário e mapas de controle da produção e de estoque de matérias-primas e a quantidade física das vendas, da DIPI - Modelo III, sendo todos os elementos de emissão da fiscalizada. Negando validade ao trabalho fiscal, a defesa quer, segundo entende, levar o Fisco a comprová-lo através do movimento bancário e assim derrubar o auto de infração.

Quanto à violação do princípio da indivisibilidade dos lançamentos, esclarece que não ocorreu, vez que, em nenhum momento se aceitou parte de um livro e rejeitou-se outra e a defendente não esclarece em que livro tal violação teria ocorrido.

Quanto a estar a apuração baseada em presunções, mapa e acusação, acrescenta que a autuação fundou-se em documentos da autuada e questiona se ela estaria sugerindo que seus documentos seriam inidôneos.

Quanto ao Fisco não apontar qual dos registros é correto, esclarece que a apuração da omissão de vendas com base nas embalagens de sabão apenas corroborou a diferença encontrada com base na produção de sabão no período.

Quanto à utilização da unidade caixa ou quilo, aponta que, tendo sido o estoque de produtos acabados, do produto sabão, escriturado como embalado em caixas com capacidade para 10 ou 20 quilos, a unidade utilizada só poderia ser caixa, o que, ademais, não alteraria o resultado, vez que a multiplicação de caixas por quilos ocorreu tanto no estoque inicial como no final.

Quanto à utilização de dois parâmetros diferentes para apuração da produção de sabão e cera, diz que tem a intenção de patentear as diferenças entre a venda efetiva e a declarada, ainda que a produção fosse apurada de maneiras diversas. Considera que a contradição entre registros equivale a erro de fato, enquanto omissão de registros tem como



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23

Acórdão nº : 202-04.934

consequência impedir ou retardar o seu conhecimento por parte do Fisco, sendo conceitos antagônicos.

Quanto ao não-aproveitamento dos custos correspondentes às vendas omitidas, esclarece que os custos, ao contrário das receitas, somente favorecem o contribuinte e, por isso, não é de se admitir que a interessada houvesse deliberadamente omitido custos, trazendo em apoio ao seu entendimento a decisão transcrita nos Acórdãos nºs 103.4310/82 e 105.2105/88, do Primeiro Conselho de Contribuintes, que estabelece que, "quando se apurar receitas não escrituradas, não cabe cogitar de custos correspondentes".

Quanto à incidência da correção monetária na forma do Decreto-Lei nº 1.704/79, esclarece que a norma restringe-se ao procedimento espontâneo, inaplicável a atos de ofício e chama o Parecer-CST/DET nº 2.503/82 em apoio de tal entendimento, transcrevendo a ementa.

A decisão recorrida, entendendo que o processo é decorrente de outros em que se exige o recolhimento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, considerou procedente a ação fiscal, adotou as razões dos autuantes, expressas no auto de infração e anexos e na informação fiscal e teve a seguinte ementa:

"Imposto sobre Produtos Industrializados. Período de apuração 01/86 a 12.86. Decorrência. Em se tratando de exigência por processo reflexivo, deve obedecer ao mesmo entendimento dado ao processo principal. Ação fiscal procedente."

O julgamento do IRPJ está anexo aos autos.

Recorrendo a este Colegiado a defendente repete os argumentos já apresentados quando da sua defesa frente à autoridade monocrática, requerendo que seja declarado improcedente a exigência e, se mantida, aplicada a correção monetária na forma estabelecida no Decreto-Lei nº 1.704/79.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23

Acórdão nº : 202-04.934

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROSALVO VITAL GONZAGA SANTOS

Entendo que, no caso presente, cabe razão à recorrente.

Embora o cálculo de produção e do respectivo tributo sobre ela devido, por meio de elementos subsidiários, seja legítimo e autorizado pelo art. 180 da Lei nº. 4.502/64, transcrita no art. 343 do RIPI/82 e tal procedimento tenha sido claramente acatado por este Conselho, considero que, no caso presente, a fiscalização conseguiu demonstrar que houve omissão de receita, mas não logrou determinar o valor da receita omitida.

Assim, utilizando procedimento similares para o sabão, foram obtidos os valores de 119.595 e 155.000 quilos de produtos vendidos sem emissão do documentário fiscal. Os autuantes, sem trazerem aos autos nenhuma justificativa, optaram, nesse caso, pelo valor maior, 119.595 quilos de sabão, como sendo o valor exato da produção vendida sem emissão de nota fiscal. Operando do mesmo modo para o produto cera, obtiveram os autuantes os valores de 112.766 e 124.991 quilos de produtos vendidos sem nota fiscal e, nesse caso, optaram pelo valor menor, também sem trazerem aos autos qualquer justificativa para a opção. A escolha dos valores de produto vendido sem nota fiscal fica, assim, sem critério que a justifique, fundada, apenas, na vontade dos autuantes.

Houvessem optado, de maneira uniforme, quer pelo valor maior, quer pelo menor, poder-se-ia cogitar da aplicação do art. 112, II, do CTN, que manda interpretar a lei tributária de forma mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ser a natureza ou extensão dos seus efeitos. Mas, tais circunstâncias de homogeneidade estão ausentes dos autos.

A falta de critério deixa claro que o fundamento dos valores apontados como tendo saído do estabelecimento sem nota fiscal foi subjetivo. Ora, tal procedimento feriu frontalmente o disposto no art. 3º do CTN, segundo o qual tributo é instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Desatende, ademais, o estipulado pelo Parecer Normativo CST nº. 45/77, item 6º, onde se lê que cálculo de produção e do respectivo tributo sobre ela devido, por meio de elementos subsidiários; "tem



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23
Acórdão nº : 202-04.934

por objetivo apurar a verdade, a produção que normalmente ocorre, e nunca arbitrar a produção”, tal como, no caso em tela, ocorre.

São estas as razões que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1992

ROSALVO VITAL GONZAGA SANTOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.005576/90-23
Acórdão nº : 202-04.934

VOTO DO CONSELHEIRO ELIO ROTHE, RELATOR-DESIGNADO

Estou de pleno acordo com a colocação do Conselheiro-Relator, no sentido de que a fiscalização conseguiu demonstrar que houve omissão de receitas, sendo que, por outro lado, a recorrente nada de objetivo carreu para os autos quanto à metodologia e dados de apuração adotados pela fiscalização, ficando em simples alegações contra o trabalho fiscal.

Todavia, discordamos da conclusão a que chegou o Conselheiro-Relator.

O fato de a fiscalização, no que respeita à omissão de vendas de sabão, ter se amparado em levantamentos distintos, com resultados diversos, porém próximos, e ter feito a exigência adotando o resultado que mais onerou o contribuinte, entendo não ser suficiente para decidir pela improcedência de todo o lançamento.

Sem dúvida de que, pelas duas modalidades de apuração fiscal, está confirmada a presunção de omissão de receitas.

Todavia, por uma questão de coerência com o critério adotado na apuração da omissão de receitas nas vendas de ceras, em que foi adotado o resultado pelo insumo que apresentou o menor quantitativo, em peso, de produtos dados como saídos sem emissão de notas fiscais, e, também, pelo cabimento da máxima *in dubio pro reo*, entendo que a omissão de receitas pelas saídas de sabão sem o pagamento do imposto deve ser caracterizada pelo quantitativo de 115.000 quilos.

No que respeita ao pedido da recorrente quanto à correção monetária nada há a acrescentar, eis que a mesma deve ser calculada nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.704/79 e legislação posterior que alterou a matéria.

Pelo exposto, dou provimento em parte ao recurso voluntário para que a omissão de receitas pelas vendas de sabão seja calculada com base no quantitativo de 115.000 quilos.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1992

ELIO ROTHE