



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721508/2011-78
ACÓRDÃO	3004-000.063 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE PRODUCAO RIO GRANDENSE DE ESPUMAS INDUSTRIAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008

OMISSÃO DE RECEITAS. ART. 108, §2º, DA LEI Nº 4.502/64. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

Apuradas receitas cuja origem não seja comprovada será sobre elas exigido o IPI calculado com base na alíquota mais elevada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, foi lavrado auto de infração para cobrança de IPI, por omissão de receita.

A fiscalização apontou que o Contribuinte manteve, no passivo circulante, valores de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada. Trata-se de hipótese de omissão de receita que se subsume ao art. 40 da Lei nº 9.430/96.

Atendendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 06, a empresa apresentou os livros de apuração do IPI e informou ter fabricado nos meses de março a dezembro de 2008 inúmeros produtos industrializados e com várias alíquotas de IPI. Entre tais produtos, o de maior alíquota foi o descrito como “LAMINADOS/PEÇAS DE ESPUMA”, cuja Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) é 3921.1390 e cuja alíquota de IPI aplicável é 15%.

Assim, a cobrança de IPI sobre as receitas omitidas se deu com a alíquota de 15%, que é a maior dentre os produtos fabricados pelo sujeito passivo, conforme dispõe o *caput* do art. 108 da Lei nº 4502/1964.

Em impugnação, o Contribuinte sustentou:

A Impugnante não se insurgiu contra os reflexos desta suposta omissão de receitas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, tendo inclusive já providenciado o parcelamento dos valores exigidos nos respectivos Autos de Infração lavrados perante a Secretaria da Receita Federal.

A situação é diferente, no entanto, em relação aos reflexos desta suposta omissão de receitas na base de cálculo do IPI, eis que a maior parte - ou quase a integralidade das vendas realizadas pela Impugnante no período objeto do Auto de Infração (período-base de 2008), é, a exemplo do que também ocorre nos outros períodos de apuração, de mercadorias e produtos sujeitos a alíquota "0" de IPI.

(...)

Todavia, o Auto de Infração, baseado em insustentável presunção prevista no artigo 108 da Lei nº 4.502, de 30 de dezembro de 1964, considerou que todos os produtos foram comercializados pela Impugnante a alíquota de 15%, eis que um dentre estes produtos - frise-se, somente um destes produtos, descrito como "laminados/peças de espuma - NCM 3921.1390", apresenta alíquota de 15%.

(...)

Todos esses elementos subsidiários poderiam ter sido perfeitamente identificados na escrita da Impugnante. Porém, lamentavelmente a fiscalização tributária pautou-se pelo caminho mais fácil da presunção e do arbitramento pela alíquota mais elevada, como se as disposições dos §§ 1º e 2º do art. 108 da Lei nº 4.502/64 autorizasse tal procedimento sem a necessária observância dos demais elementos subsidiários que deveriam ter norteado o procedimento fiscalizatório.

É manifestamente equivocado o procedimento adotado pela fiscalização, importando em violação ao disposto no art. 148 do Código Tributário Nacional e aos princípios da verdade material e da razoabilidade, senão vejamos.

Á tarefa do Fisco não deve se limitar à constituição do crédito tributário com base meramente em presunções, mas procurar identificar o real fato gerador e base impositiva do tributo que pretende tributar. In casu, deveria a fiscalização identificar os produtos efetivamente fabricados e comercializados pela

Impugnante no período objeto do Auto de Infração, caso em que teria verificado que tais produtos se encontram submetidos, em sua quase integralidade, a ALÍQUOTA ZERO de IPI.

(...)

A Impugnante anexou seus relatórios de fabricação/produção de bens, os quais demonstram cabalmente que os produtos por si fabricados no ano de 2008, sujeitos a alíquota de 5%, 10% e 15%, não excedem a 6% de sua produção total.

Assim, não poderia a fiscalização ter presumido que 100% da sua venda foi obtida a partir da comercialização de produtos sujeitos a alíquota de 15%.

Em Recurso Voluntário, o contribuinte defende que (i) a interpretação do art. 108 da Lei 4.502/1964 à qual chegou a decisão recorrida extrapola os limites textuais; (ii) a premissa de aplicabilidade do critério da maior alíquota não está preenchida no presente caso e (iii) a decisão recorrida diverge do entendimento pacífico do CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, a fiscalização apontou que o Contribuinte manteve, no passivo circulante, valores de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

Por conseguinte, aplicou o art. 40 da Lei nº 9.430/96, que traz a presunção legal de omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Para a cobrança do IPI, identificou o produto de mais alta alíquota:

Entre tais produtos, o de maior alíquota foi o descrito como LAMINADOS/PEÇAS DE ESPUMA”, cuja Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) é 3921.1390 e cuja alíquota de IPI aplicável é 15%.

Assim, aplicou a alíquota de 15%, conforme dispõe o *caput* do art. 108 da Lei nº 4502/1964:

Art. 108. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção o correspondente pagamento do imposto de consumo dos estabelecimentos industriais, o valor ou quantidade da matéria-prima ou secundária adquirida e

empregada na industrialização dos produtos, o das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo da produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas ou secundárias.

§ 1º Apurada qualquer diferença, será exigido o respectivo imposto de consumo, que, no caso, de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas diversas, será calculado com base na mais elevada quando não fôr possível fazer a separação pelos elementos da escrita do contribuinte.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, será sobre elas, exigido o imposto de consumo, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior.

No Recurso, a empresa sustenta que a interpretação do art. 108, da Lei nº 4.502/1964 a que chegou a decisão recorrida extrapola os limites textuais:

As situações de omissão de receitas, caso da Recorrente, são contempladas pelo § 2º, o qual remete à aplicação dos mesmos critérios do § 1º. O § 1º, por sua vez, estabelece os critérios para apuração do imposto devido nos casos de fiscalização de processo de produção – neste ponto incide o primeiro equívoco interpretativo da decisão recorrida: a relação entre os §§ 1º e 2º do art. 108 estabelece que o critério para apuração do imposto devido em caso de fiscalização de produção e em caso de omissão de receitas é rigorosamente o mesmo, e não diferenciado, como faz tentar crer a decisão.

O emprego do advérbio “quando” pelo legislador, no § 1º, denota **subsidiariedade**, de tal sorte que a maior alíquota será aplicada tão somente nos casos em que não se faz possível diferenciar os produtos. Hipoteticamente, a norma pode ser assim reconstruída: **se** não for possível fazer a separação dos elementos, **então** a fiscalização deverá exigir o imposto tendo por base a alíquota mais elevada.

O texto do referido dispositivo não deixa margens para segmentar o procedimento de aplicação de alíquota em omissão de receitas e fiscalização de produção tal como procedeu a decisão recorrida. Ao invés disso, o § 2º explicita que a apuração do imposto devido em casos de omissão de receitas será “*mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior*”.

Entendo que não há razão no argumento. A omissão de receita imputada ao Contribuinte decorre da manutenção, no passivo circulante, de valores de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, conforme o parágrafo 2º. Logo, não há correlação com a produção, nos termos do parágrafo 1º. Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. IPI. APLICAÇÃO. O art. 42 da Lei 9.430/96 não trata de hipótese incidência

tributária, mas apenas de meio de prova indireta (presunção relativa) da existência de receita omitida, razão pela qual a sua aplicação não fica adstrita aos lançamentos do IRPJ. **Provada a existência de receitas omitidas, ainda que por meio de presunção legal, perfeito o enquadramento do auto de infração do IPI no art. 108, § 2º, da Lei 4.502/64.** (Acórdão CARF nº 1302-001.483).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA. PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA. EXIGÊNCIA DO IPI CORRESPONDENTE. Comprovada a omissão de receitas em virtude de depósitos bancários com origens não comprovadas, considera-se proveniente de vendas não registradas, exigindo-se o IPI correspondente. **APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. EXIGÊNCIA COM BASE NA ALÍQUOTA MAIS ELEVADA. Uma vez que foram apuradas receitas cuja origem não foi comprovada, e sendo o contribuinte fabricante de produtos sujeitos a alíquotas distintas, a exigência deve ser feita com base na alíquota mais elevada.** (Acórdão CARF nº 1402-003.612).

O Contribuinte também sustenta que a premissa de aplicabilidade do critério da maior alíquota não está preenchida no presente caso:

A norma veiculada pelo art. 108 da Lei 4.502/64 estipula uma clara premissa à aplicação do critério da maior alíquota: a impossibilidade de fazer a separação dos produtos pelos elementos da escrita do contribuinte. Em que pese a Recorrente tenha apresentado seus elementos de escrita comprovando a separação dos produtos, a decisão recorrida despreza a premissa de aplicabilidade da norma e insiste na aplicação da alíquota de 15%.

(...)

Saliente-se que o único produto sujeito a alíquota de 15% dentre os diversos envolvidos nas operações efetuadas pela Recorrente é o de NCM 3921.1390, "*laminados/peças de espuma*". Este produto, conforme corroborado pelos elementos de escrita contábil da Recorrente juntados aos presentes autos, configura a ínfima parcela de **2, 83%** do faturamento da Recorrente no ano de 2008.

O argumento também não procede, uma vez que não há previsão legal para uso de rateio com base na participação de cada alíquota em relação ao total de produtos ou saídas.

Por fim, o contribuinte conclui que:

(...) só se recorre à aplicação da maior alíquota na hipótese de se constatar impossível identificar os produtos envolvidos na obtenção de receita. A presunção de impossibilidade de separação dos produtos é *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Considerando que a Recorrente trouxe elementos cabais indicando a separação dos produtos, faz-se necessária a individualização das alíquotas

conforme o Livro Registro de Apuração do IPI para a quantificação do imposto devido.

A DRJ bem tratou da diferença entre a saída sem emissão de nota fiscal e o caso da omissão destes autos:

O comando contido no parágrafo primeiro, que obriga o Fisco a examinar detidamente a possibilidade de identificação dos produtos vendidos sem emissão de nota fiscal para assim aplicar as alíquotas a eles correspondentes, diz respeito unicamente ao procedimento de auditoria de produção. Neste procedimento são examinados elementos diretamente ligados ao ciclo de confecção dos produtos, como por exemplo as diferentes matérias primas, os produtos intermediários, as embalagens e o custo da mão de obra, sendo que dessa análise poderá emergir a constatação de venda informal com construção do perfil dos produtos objeto do ilícito. Ou seja, um procedimento ao qual pertença a análise dos elementos constitutivos dos produtos fabricados pode sim levar à identificação daqueles sobre os quais recairá a exigência decorrente da discrepância entre o dimensionamento dos custos e o faturamento decorrente das vendas.

Por sua vez, se não estamos tratando de um procedimento de análise do processo produtivo que culmina com a formatação final dos produtos fabricados, por óbvio possível não se mostra a identificação do objeto exato do negócio jurídico entabulado ao arrepio da legislação tributária (venda sem nota). Por exemplo, e tomando exatamente a situação do presente processo, se estamos diante de uma omissão de receita decorrente da constatação da presença de passivos já liquidados, porém não baixados, aplica-se a presunção de receita omitida empregada na liquidação da obrigação, sem que a análise sequer se aproxime do fluxo operacional da empresa.

Ou seja, nos casos de omissão de receita por inconsistências contábeis diversas não há de se falar em possibilidade de identificação do produto pelo simples fato de que as inconsistências podem não guardar qualquer relação com o ciclo de produção, como por exemplo saldo credor de caixa, passivo não liquidado ou imobilizado não registrado. Tais ilícitos o mais das vezes estão ligados ao ciclo de funcionamento de toda a sociedade empresária, e não somente ao seu subconjunto formado pelos custos incidentes no fluxo de produção. Aqui presume-se a omissão e não se perscruta sua origem material por absolutamente impraticável. Houve a omissão e isso basta para tributar. No caso do IPI, cobrado por presunção absoluta de incidência, tributa-se pela maior alíquota.

Dito isso, sublinhe-se que o arcabouço documental trazido pela Interessada em sua peça de insurgência somente teria potencial comprobatório se estivéssemos diante de uma auditoria centrada na produção e nos estoques de produtos vendidos, acabados ou em elaboração. Contudo o lançamento *in casu* não está fundado na trilha de produção, mas sim nos registros vinculados a todo o empreendimento com presunção de ocorrência do fato gerador do IPI e

atribuição da alíquota mais alta para fins do dimensionamento do *quantum debeat*.

Por conseguinte, o lançamento foi corretamente construído.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro