



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 28 / 02 / 2002
Rubrica 8

Processo : 13805.004626/98-12

Acórdão : 203-07.669

Recurso : 109.416

Sessão : 18 de setembro de 2001

Recorrente : COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IPI – OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO – O lançamento do crédito tributário deve estar apoiado em base sobre a qual não exista dúvida quanto à correta determinação da matéria tributável, não sendo suficientemente segura a omissão de receita que se pretenda caracterizar, em ação fiscal apoiada em elementos subsidiários, em que se leva em conta diferença de estoque de apenas uma matéria-prima, utilizada na fabricação do produto acabado, abandonando-se as demais, que também foram objetos do levantamento, pois, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, e de conformidade com dispositivo do Código Tributário Nacional - CTN, a lei tributária que define infrações deve ser interpretada da maneira mais benéfica ao acusado, quando dúvida persistir quanto à sua certeza. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, pela recorrente, o seu patrono Amador Outerelo Fernandez.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Antonio Augusto Borges Torres, Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf



Processo : 13805.004626/98-12

Acórdão : 203-07.669

Recurso : 109.416

Recorrente : COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

RELATÓRIO

COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA, pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 235/246, contra decisão proferida pelo Delegado da DRJ em São Paulo – SP (fls. 219/230), que manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 199/202.

A peça básica do litígio nos dá conta de que a Fazenda Pública Federal está a exigir Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referente ao período de apuração compreendido pelos meses de abril a dezembro de 1990, em face de diferença apurada pela fiscalização no estoque da matéria-prima “malte”, utilizada na fabricação do produto “cerveja”, com base em auditoria de produção, em que se considerou essa diferença de estoque, relativa a uma única matéria-prima, como suficiente para a fabricação das unidades do produto acabado que foram tributados como omissão de receitas, pois teriam saído sem a emissão de nota fiscal.

Irresignada, a atuada apresentou a impugnação de fls. 204/210, seguindo-se a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa, assim ementada:

EMENTA: LEVANTAMENTO EFETUADO POR ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS – DIFERENÇA DE ESTOQUES – Saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial sem cobertura de Notas-Fiscais. Constatação feita a partir de apuração de diferenças de estoques por auditoria de produção. Perdas no processo de engarrafamento, comprovadas por laudo do Instituto de Pesos e Medidas do Estado de São Paulo – IPEM – SP.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

REDUÇÃO DE OFÍCIO DA MULTA – A Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, determina que no caso de lançamento de ofício será aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo; retroatividade benigna determinada pelo ADN COSIT nº 01/97.

TRD – Exonera-se de ofício o montante referente ao período de 04/02/91 a 29/07/91, de acordo com a IN nº 032/97.”



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

Cientificada dessa decisão em 16 de janeiro de 1998 (AR de fls. 232-verso), no dia 13 seguinte a autuada protocolizou seu Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 235/246), argumentando, em síntese, que:

- a) o lançamento referente ao período de apuração de abril de 1990 estaria alcançado pela decadência, consoante dispõe o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, já que o auto de infração fora lavrado em 30/04/95;
- b) diante da “absurda e afrontosa acusação de fabricação e venda da monstruosa quantidade de 17.147.396 de garrafas sem nota fiscal e de 96.768 unidades correspondentes à pretensa aquisição de matéria-prima sem documentário fiscal, bem como do prolongado lapso de tempo utilizado na ação fiscal (início: 03/02/93; término: 24/04/95), “NUNHUMA PROVA EFETIVA DE SONEGAÇÃO FOI APURADA, uma vez que sequer uma só nota de compra de matéria-prima, produto de embalagem ou de qualquer outro produto que de alguma forma possa ser associado à produção, foi encontrada. Do mesmo modo, nenhum produto foi apreendido por falta da nota fiscal de venda. Ainda, nenhuma outra circunstância que pudesse revelar indícios de sonegação, tais como passivo fictício, estouro de caixa ou qualquer outro, foi sequer mencionado pela Fiscalização.”¹;
- c) “Ao contrário do alegado pela Fiscalização no Termo de Encerramento, como será minuciosamente demonstrado, INEXISTIA QUALQUER DIFERENÇA relevante entre as quantidades dos **consumos de matérias-primas**, informados no Quadro XI (apurado pelo registro de inventário e que integrou o resultado do exercício para todos os efeitos) e o calculado por aproximação (dado tratar-se de média anual) com base na fórmula do QD Nº IV, demonstrado no QD Nº XIV.”²;
- d) o levantamento feito mediante auditoria de produção, com base em elementos subsidiários, autorizado pela Lei nº 4.502, de 30/11/64, não autoriza ao Fisco fazer o lançamento por presunção ou menos ainda sem respeitar os princípios básicos de auditoria que referido dispositivo disciplina;
- e) nesse tipo de levantamento deve-se primar pelo indispensável grau de precisão, em face das peculiaridades do setor industrial de que se trata, a ponto de vir a suportar a exigência fiscal suplementar, pelo que considera “que, nem sempre é viável a aplicação de fórmulas matemáticas, sem levar em consideração a alteração da rentabilidade das matérias-primas empregadas no processo industrial.”³, estando nessa situação as matérias-primas utilizadas no

¹ Recurso Voluntário. p. 4 – fls. 238.

² Idem. Idem.

³ Idem. p. 5 – fls. 239.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.004626/98-12
 Acórdão : 203-07.669
 Recurso : 109.416

produto objeto do levantamento fiscal, que são originários da agricultura ou do setor animal, cujo rendimento depende da qualidade das mesmas, que varia em função da região de origem e até da safra;

- f) esse rendimento varia na razão inversa do padrão de qualidade da matéria-prima, ou seja, para que o produto mantenha sua qualidade final faz-se necessário constantes mudanças na fórmula de fabricação, conseqüentemente, influenciando nas “aparentes diferenças físicas de estoque de matérias-primas”⁴, aspectos esses que não teriam sido considerados na autuação;
- g) “Mais injustificável ainda se apresenta o trabalho fiscal, pois, nos meses em que “apurou” diferenças POSITIVAS, *presumiu* que com a quantidade a maior de MALTE a contribuinte fabricou e vendeu sem nota fiscal CERVEJA, e nos meses onde ele “apurou” diferenças NEGATIVAS, presumiu que a contribuinte adquiriu MALTE sem nota fiscal, e com ele fabricou CERVEJA e a vendeu sem nota fiscal, porém, também não se deu conta o ilustre autuante que, quando isto ocorre, tendo sido registrada a produção e venda dos produtos elaborados com a imaginária matéria-prima, comprada sem NF, todo o produto da sonegação já teria sido recuperado, visto que a receita da venda do produto final sempre é muito superior ao montante da receita da própria matéria-prima.”⁵;
- h) teria o Fisco incorrido em premissa incorreta ao afirmar que o cálculo da quantidade de matéria-prima registrada como consumida no QD XIV estaria em desacordo com os números constantes do QD IV, cuja incorreção poderia ser constatada mediante comparação entre os dois QDs, e que essa falsa premissa teria levado ao pedido no sentido de que a fiscalizada elaborasse levantamento mensal da movimentação dos estoques, após haver decorrido “quase cinco anos após os fatos ocorridos e sem qualquer BASE CONTÁBIL OU DETERMINAÇÃO LEGAL, como já reconheceu esse Colendo Conselho, ao acolher o voto da ilustre Conselheira da representação da Fazenda, Dra. SELMA SANTOS SALOMÃO”, que transcreve.⁶;
- i) relaciona diversas variáveis que entende devam ser admitidas, pois, além dos desvios verificados em decorrência do rendimento da matéria-prima, careceriam de segurança os levantamentos efetuados por períodos mensais, já que não se trata de imposição legal qualquer rigor nesses controles mês a mês, por não gerarem conseqüência alguma nos seus resultados operacionais, haja vista a determinação contida na legislação ser no sentido de que somente no final do exercício é que obrigatoriamente deveriam ser efetuadas tais verificações, sendo “certo

⁴ Idem. Idem.

⁵ Idem. p. 6 – fls. 240.

⁶ Idem. Idem.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

que, por inúmeros fatos, os dados mensais estavam e continuam estando sujeitos a constantes ajustes (diferenças entre o peso da mercadoria constante da NF e o montante descarregado. Observem-se os dados dos documentos do ANEXO III), principalmente quando o transporte é por navio. Outro fator que, sem dúvida, deve ter concorrido para as diferenças mensais consiste na quantificação de certos estoques, em dias incertos e por métodos empíricos, tal como através da cubagem dos repositórios de malte por meio de corda.”⁷, sendo de até 10% o erro na contagem de estoque através dessa medida volumétrica, em face das condições que discrimina;

- j) “inúmeros são os fatores que podem ter concorrido para o surgimento das **diferenças mensais**, o que não ocorreu se nos detivermos nos consumos anuais, como se verifica dos QD constantes dos autos (fls. 116 a 120), embora muitos fatores também concorram para o surgimento de diferenças anuais, como será especificado.”⁸;
- k) os cálculos demonstrados a seguir (fls. 241), com base no QD n° XIV, evidenciam a “inexistência de qualquer diferença entre os consumos indicados no QD n° XI e os constantes do QD n° XIV, estes calculados pela fórmula indicada no QD n.° IV”;
- l) “A análise desses números nos demonstra que, enquanto o consumo real anual, segundo o inventário, foi de 11.780.797kg (QD XI) de malte, o consumo teórico, calculado pela fórmula do Quadro IV, atingiu a quantia de 11.713.428, concluindo-se existir uma diferença de apenas um consumo a maior de 67.369kg, ou seja, uma divergência de somente 0,57%”, e que também em relação aos “demais insumos revela a existência de diferenças insignificantes, vez que a maior diferença positiva ocorre no consumo de arroz, onde para um consumo de 5.310.216kg ocorreu uma diferença de apenas 4.067kg, o que representa apenas 0,07%”, verificando-se, ainda, quanto ao QD n° XII – Demonstrativo do Consumo Anual Registrado de Embalagens – “qualquer consumo a maior desses insumos. Ao contrário, o seu exame antes revelaria maior produção que o consumo individual desses produtos.”, fatos que denotariam a completa inexistência de provas, mesmo indiciárias, entendidas como um conjunto de evidências em um mesmo sentido, “não havendo como validar-se o cálculo de diferenças mensais, não só em face da natureza do processo industrial, mas também à falta de rigorosos controles e levantamentos de inventários que suportassem um cálculo exato dos montantes de matérias-primas consumidas mensalmente.”⁹;

⁷ Idem. Idem.

⁸ Idem. p. 7 – fls. 241.

⁹ Idem. p. 8 – fls. 242.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

- m) “As eventuais diferenças na matéria-prima somente devem ser consideradas no período anual, dado ser no final de cada exercício que se faz o inventário, procedendo-se aos necessários ajustes e contabilizando-se os resultados, conciliando-se e confrontando-se a eventual diferença apurada no estoque de determinada matéria-prima com diferenças nas demais matérias-primas que componham o produto final examinado, como também “tais diferenças” devem se compatibilizar com os demais fatores de produção, tais como: mão-de-obra, consumo de energia, material de embalagem etc., de modo a se obter a necessária certeza da ocorrência do fato gerador da correspondente obrigação tributária, para que juridicamente a sua cobrança possa se efetivar, vez que não havendo, no período anual, diferenças nas demais matérias-primas ou em outros fatores da produção, mister se faz uma investigação mais aprofundada, sob pena de a diferença dever ser considerada como quebra ou venda não contabilizada daquela insumo.”¹⁰, já que “muitos são os fatores que concorrem para a imprecisão de fórmulas matemáticas no cálculo do consumo de matérias-primas para a elaboração dos produtos na indústria de bebidas”¹¹, que a seguir enumera como sendo: 1) aumento de umidade; 2) perdas na limpeza; 3) perdas de líquido; e 4) variação no rendimento, explicando como cada uma dessas ocorrências se apresentam;
- n) o procedimento em questão encontra semelhança em outro então realizado junto à própria recorrente, relativamente aos anos de 1983 e 1984, cujo recurso fora provido por unanimidade pela Segunda Câmara deste Conselho, Sessão de 08/11/95, por meio do Acórdão nº 202-69.903, encontrando similitude, ainda, em outros procedimentos que relaciona, entre eles o Acórdão nº 201-69.903, relatora a Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak, de cujo voto condutor do aresto transcreve seus fundamentos; e
- o) está o trabalho fiscal baseado em premissas incorretas, gerando tributação apoiada em presunção vedada pelo Código Tributário Nacional no seu art. 98, III, além de não autorizada pelos artigos 107 e 108 da Lei nº 4.502/64, que exigem a necessária certeza da ocorrência do fato para que seja legítima sua cobrança.

A ciência da decisão de primeira instância foi efetuada em data anterior à vigência da Medida Provisória nº 1.621/97 e reedições, não estando o presente recurso voluntário submetido às exigências relativas ao depósito recursal ou arrolamento de bens como garantia de instância.

É o relatório.

¹⁰ Idem. Idem.

¹¹ Idem. Idem.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

A matéria em pauta diz respeito a diferenças mensais de estoque de matéria-prima apuradas em procedimento de fiscalização denominado "Auditoria de Produção", em que referidas diferenças foram convertidas em quantidade de produtos acabados, que se presumiu saídos do estabelecimento industrial desacompanhados do competente documento fiscal, portanto, sem o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O início da ação fiscal deu-se em 03/02/93, sendo que, no seu curso, foram solicitadas informações relativas aos períodos de apuração compreendidos pelos anos de 1989 e 1990, atendidas pela fiscalizada através de Quadros Demonstrativos (QD) constantes dos autos, conforme atesta a fiscalização nos itens 2.0, 3.0 e 4.0 do "Termo de Encerramento" de fls. 187/190. A conclusão dos trabalhos fiscais deu-se mediante a lavratura do "Termo de Encerramento de Ação Fiscal" de fls. 202, em 24/04/95, portanto, transcorridos mais de dois anos desde o seu início, tendo a autuação, dessa forma, se restringido aos períodos compreendidos pelos meses de abril a dezembro de 1990, abandonando-se os demais por considerarem-se atingidos pela decadência.

Depreende-se dos autos que, em seus levantamentos, a fiscalização concluiu pela ocorrência de omissão de receitas operacionais, materializada pela saída do produto CERVEJA, sem o lançamento do IPI, detectada com base no consumo da matéria-prima MALTE (importado de diversos países e de origem nacional), admitida como sendo uma das mais representativas na linha de produção. Ressalte-se que as diferenças foram apuradas, também, em relação às matérias-primas ARROZ e AÇÚCAR, constando dos autos que, igualmente, foram apresentadas informações sobre o consumo das matérias-primas CAMELO "B", LÚPULO (americano e tcheco), PROTESAL, ISONA "D", etc., além de constar a movimentação do item EMBALAGEM, compreendendo rótulo, rolha, barril, garrafa e caixa, porém, abandonadas pelo autuante quando da eleição da matéria-prima que serviria de base às suas conclusões.

A esse respeito, discordo da autoridade julgadora monocrática quando afirma "que o lançamento levou em conta diferenças nos estoques do arroz, do açúcar, do malte importado e do malte nacional"¹², pois, mesmo constando dos autos informações a respeito da

¹² Decisão DRJ/SP 015.335/97-31.491. p. 10 - fls. 228.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

movimentação desses estoques, nenhuma análise comparativa entre eles foi efetuada em relação às diferenças detectadas, com vistas a oferecer segurança à acusação de que referido produto, na quantidade indicada ou em outra quantidade, tenha sido produzido e saído do estabelecimento industrial sem o lançamento do imposto. Por outro lado, concordo com a recorrente quando afirma que se deve efetuar a conciliação e o confronto de eventual diferença apurada no estoque de determinado componente de fabricação, com diferenças verificadas em outras matérias-primas que componham o produto final examinado, inclusive material de embalagem, se for o caso. E isto não foi feito.

Ora, quando o levantamento é efetuado em relação a mais de uma matéria-prima, como no presente caso, o critério para que se faça a opção por uma delas, de forma a traduzir as diferenças detectadas em produto acabado, seria a de se escolher a que resultasse na menor quantidade em unidades desse produto a ser tributado, pois, em assim procedendo, indiretamente, estar-se-ia considerando as diferenças verificadas nos componentes de produção que foram objeto dos levantamentos, possibilitando a identificação, com a indispensável segurança jurídica, de qual das diferenças seria a mais adequada para satisfazer a busca da justiça fiscal.

Não se trata, obviamente, de se querer impor que as diferenças verificadas em relação a cada um dos insumos resultem em exatamente o mesmo quantitativo de produto acabado a ser considerado no lançamento de ofício. Se porventura tal situação viesse a ocorrer, deveria ser admitida no campo das coincidências, jamais como sendo o resultado que se pretenda buscar quando da utilização de duas ou mais matérias-primas como objeto da investigação fiscal.

Ainda com relação a esse tópico, consta do item 9.0 do já citado "Termo de Encerramento" de fls. 187/190 que "foi feito um "Resumo do Quadro XIV", no qual ficam transparentes diferenças nas seguintes matérias-primas: arroz, açúcar, malte nacional e malte importado" e, no item seguinte - 10.0, que, em virtude das "alegações da empresa de que pode haver substituição do malte importado pelo malte nacional e vice-versa, por razões técnicas e de mercado, foi então refeito o "Resumo do Q.D. XIV", para permitir a compensação das diferenças entre o malte nacional e o malte importado, mediante a reapresentação desse resumo em data de 22/06/94, com o título de "RESUMO QUADRO XIV - B". Em seguida, no item 11.0, faz constar que, "Após essa apresentação e diante da constância de diferenças significativas, como por exemplo nos meses de setembro e dezembro, nos quais as diferenças no arroz, açúcar, malte importado e malte nacional são todas positivas, a empresa entrou com o expediente de 29 de junho de 1994, alegando que a utilização de "fórmulas" para a análise de sua produção era incabível."

As transcrições supra oferecem uma visão da forma como a fiscalização concluiu pela escolha da matéria-prima MALTE, desconsiderando as demais, demonstrando absoluta falta



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

de critério nessa escolha. Com efeito, na passagem do "RESUMO QUADRO XIV" (fls. 181) para o "RESUMO QUADRO XIV - B" (fls. 184) verifica-se que as matérias-primas ARROZ e AÇÚCAR não mais fizeram parte deste último Demonstrativo. No quadro substituído as diferenças para cada uma das três citadas matérias-primas apresentavam-se ora negativas ora positivas, em alguns casos dentro do próprio mês. É de se convir que, se as alterações procedidas no "RESUMO QUADRO XIV" tiveram como finalidade atender aos ajustes relativos à origem do MALTE, se importado ou nacional, deveriam ter sido mantidas as informações referentes às duas outras matérias-primas e não simplesmente retirá-las da feitura do novo quadro, como se nada significassem para as conclusões a que se propunha chegar. Daí, procedeu-se aos cálculos do que seria a base tributável do imposto, mediante a aplicação da fórmula constante do QD IV (fls. 20), em que se admitiu o consumo de 9,115kg de MALTE para cada 100 litros do produto, ou 0,09115kg para cada litro, independentemente de sua origem (nacional ou importada, esta de diversos países), contrariando a realidade dos fatos, pois encontra-se fartamente demonstrado que, na linha de produção, diferem, significativamente, de rendimento.

Nos meses em que a diferença foi positiva efetuou-se sua divisão pelo consumo informado por litro, encontrando-se a quantidade de litros correspondentes àquela diferença positiva, convertendo-se para unidades de garrafas de 600ml, para efeito de tributação.

Entretanto, nos meses de julho e agosto, as diferenças apuradas foram negativas, ou seja, a matéria-prima registrada não teria sido suficiente para suportar o volume produzido e registrado. Aí, a fiscalização "solucionou" o problema fazendo uma operação inversa, utilizando-se de mais uma presunção: a de que a matéria-prima utilizada para fabricar o excedente de produtos registrados teriam sido adquiridos com recursos à margem da escrituração, e que o valor tributável seria encontrado efetuando-se a seguinte operação: (diferença negativa expressa em moeda) : (preço médio do produto acabado informado no QD I) = quantidade de unidades que teriam sido produzidas para venda sem nota fiscal.

Em outras palavras, a fiscalização presumiu que a insuficiência da matéria-prima MALTE, necessária para a fabricação do produto acabado, nos patamares constantes da escrituração, portanto, já tributados porque saídos com a emissão de nota fiscal, foi suprida mediante a aquisição dessa matéria-prima com receitas não escrituradas, nos montantes constantes do "RESUMO QUADRO XIV - B", cujos montantes foram quantitativamente convertidos para unidades do produto acabado, base de cálculo do lançamento de ofício.

Esse procedimento fiscal baseou-se em presunção simples, anterior à Lei nº 9.430, de 27/12/96, em desobediência ao princípio da reserva legal, que, em qualquer hipótese, deve ser preservado na atividade administrativa do lançamento.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

Verifica-se, ainda, que o entendimento combatido não encontra guarida na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, consoante inúmeros julgados proferidos nas suas diversas Câmaras, dos quais, exemplificativamente, cito o Acórdão nº 203-02.704, Relator o i. Conselheiro Sérgio Afanasieff, assim ementado:

“TPI – 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). No caso de ocorrer 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.”

A seguir, transcrição do que seria a participação da matéria-prima MALTE na fórmula de fabricação do produto, informada no QD IV, indicando, consoante já ressaltado, consumo diferenciado da mesma na produção de cada unidade de CERVEJA, variando em função da sua origem:

“MALTE NACIONAL – CONSUMO¹³: 9,115 kg (fls. 20);

MALTE BELGA – CONSUMO: 0,496 kg (fls. 20);

MALTE FRANCÊS – CONSUMO: 0,462 kg (fls. 20);

MALTE IRLANDÊS – CONSUMO: 0,236 kg (fls. 20);

MALTE ARGENTINO – CONSUMO: 0,735 kg (fls. 21);

MALTE HOLANDÊS – CONSUMO: 0,066 kg (fls. 21).”

Conforme dito anteriormente, as diferenças constantes do “RESUMO QUADRO XIV” (fls. 181) apresenta os quantitativos separadamente, mas considerando tão-somente se o MALTE seria nacional ou importado, sem fazer distinção do país de origem, fato que, *de plano*, pressupõe a ocorrência de distorções nos resultados. Porém, quando da elaboração do “RESUMO QUADRO XIV – B” (fls. 184), em substituição àquele (fls. 181), fez-se constar as diferenças, em cada mês, como se fossem, exclusivamente, ou de MALTE nacional, em determinado mês, ou de MALTE importado, em outro mês, mediante a soma algébrica das diferenças informadas no “RESUMO QUADRO XIV” para cada origem (nacional ou importado). Sendo assim, nos meses de abril, maio e outubro, as diferenças seriam todas referentes à matéria-prima nacional, permitindo a dedução de que nesses meses teria sido consumido MALTE exclusivamente nacional, enquanto que nos meses de junho, julho, agosto, setembro, novembro e

¹³ Consumo para 100 litros do produto cerveja.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

dezembro, as diferenças diriam respeito a MALTE de origem totalmente estrangeira, permitindo a ilação de não ter havido o consumo do produto nacional nesses períodos de fabricação, proposições que, convenhamos, não condizem com a realidade dos fatos.

Segue, a título de exemplo, a consolidação efetuada, nos meses de abril e novembro, das diferenças efetuada para a elaboração do "RESUMO QUADRO XIV - B":

MÊS DE ABRIL

RESUMO QUADRO XIV (fls. 181):

- a) Diferença malte nacional: 179
- b) Diferença malte importado: (4)

= RESUMO QUADRO XIV - B (fls. 184):

Diferença malte nacional (a - b): 175

MÊS DE NOVEMBRO

RESUMO QUADRO XIV (fls. 181):

- a) Diferença malte nacional: (71)
- b) Diferença malte importado: 198

= RESUMO QUADRO XIV - B (fls. 184):

Diferença malte importado (a - b): 127

Verifica-se, sem dificuldade alguma, que referidas conclusões não merecem a credibilidade necessária para se efetuar o lançamento de tributo, o qual somente deve incidir sobre uma base segura, sob todos os aspectos.

Considero, assim, que, no presente caso, a autoridade fiscal não deveria ter-se atido apenas ao insumo MALTE (que seriam "MALTES", em face das suas diversas origens), dentre os que compõem o produto final acabado e que foram objeto de idênticos e simultâneos levantamentos, na pretensão de investigar indícios de omissão de receitas em estabelecimento industrial que, presumidamente, teria dado saída de produtos de sua fabricação sem a emissão da nota fiscal de venda. Em havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

A propósito, peço vênia para transcrever excerto do voto condutor do Acórdão nº 201-69.903, Sessão de 30/08/95, da lavra da i. Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak, que, sobre a matéria, assim se posicionou:

"[...]".



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

Este Colegiado tem admitido, em sólida e uniforme jurisprudência, que o levantamento de produção pode ser efetuado tomando-se por base um só dos insumos empregados, desde que significativo e confiável. Essa jurisprudência tem assento no fato de que não é necessário nem exigível que o Fisco apure todos os elementos que interferem em uma linha de produção para efetuar seu cálculo, o que implicaria esforço imenso e efetiva obstância para a ação fiscal.

Entretanto, se todos os insumos são objeto do levantamento, até porque o fisco inverteu o ônus atribuindo sua feitura ao contribuinte, então não há como ignorar a totalidade dos elementos informados e escolher um só, que apresente discrepância, para desta extrair presunção de saída do produto final em que é normalmente empregada, conclusão conflitante com os demais dados apurados em relação ao mesmo produto.

O essencial é que, se de um lado o Fisco pode levantar a produção com base em um só elemento subsidiário, ele não pode fazê-lo se houver levantado os dados pertinentes a todos os elementos subsidiários ao cálculo dessa mesma produção. Se o fizer, como ocorre no caso, há que necessariamente concluir pelo quantitativo que concilie os dados apurados.”

Esse é o entendimento dominante na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, consoante se pode observar do Acórdão nº 107-04.698, Sessão de 07/01/98, da lavra do i. Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que, por unanimidade, proveu recurso voluntário, assim ementado:

“OMISSÃO DE RECEITAS-AUDITORIA DE PRODUÇÃO – A auditoria de produção baseada exclusivamente em uma única matéria-prima que compõe a fórmula do produto é insuficiente para autorizar a presunção de vendas sem nota e justificar a tributação por omissão de receitas operacionais.”

No voto condutor do referido aresto, assim se expressou aquele Conselheiro:

“Acima disso, a gravidade da infração imputada à recorrente, ou seja, omissão de receitas, carece de exame mais aprofundado de sorte a consolidar a ilação extraída dos resultados obtidos nos levantamentos da produção, e para concluir-se pela ocorrência de vendas sem notas.

O resultado do levantamento da produção, com base em apenas uma das matérias-primas que compõem a fórmula também contestada pelo sujeito



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

passivo, é insuficiente, devendo-se levantar a participação dos demais ingredientes. Sem isso, a ilação extraída do levantamento poderia indiciar, quando muito, a venda pura e simples da farinha de trigo.

A presunção extraída pelo fisco não é, portanto, precisa de modo a afastar ilações antípodas e igualmente válidas.”

No procedimento em foco, a autoridade fiscal tributou receita que presumiu ter sido omitida, em face da diferença de estoque apurada em relação a um dos insumos utilizados na produção, abandonando as demais matérias-primas que, se consideradas nos levantamentos, poderiam, ou não, confirmar a procedência do lançamento, fato que, em caso positivo, o solidificaria, mas que, não tendo sido consideradas, passa a idéia de fragilidade e incerteza, não condizentes com o princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

Outro aspecto que deve ser ressaltado, porque igualmente prenuncia dúvida na procedência do lançamento em causa, diz respeito ao fato de a fiscalização, para suas conclusões, ter abandonado, sem qualquer explicação, as informações referentes à movimentação anual, já que optara pela tributação com base em diferenças mensais, relativas à produção e ao consumo de matérias-primas, assim apresentadas pela fiscalizada:

1. QUADRO DEMONSTRATIVO DA PRODUÇÃO ANUAL REGISTRADA – QD XIII (fls. 114/115):

<u>PRODUTO</u>	<u>QUANTIDADE (litro)</u>
Brahma chopp 600 ml	70.331.800
Brahma chopp 300 ml	16.455.900
Malzebier 600 ml	4.766.700
Malzebier 300 ml	598.000
Chopp claro	<u>16.870.550</u>
TOTAL PRODUÇÃO REGIS- TRADA ANUAL – 12 MESES	109.022.950
9 MESES	81.767.212 ¹⁴

¹⁴ Período considerado no Auto de Infração: abril a dezembro de 1990.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

2. QUADRO DEMONSTRATIVO DO CONSUMO ANUAL REGISTRADO DE MATÉRIAS-PRIMAS – QD XI (fls. 108/110):

<u>MALTE/ORIGEM</u>	<u>QUANTIDADE (kg)</u>
Brasil	10.115.469
Bélgica	538.782
França	501.484
Irlanda	255.527
Argentina	697.072
Holanda	<u>211.244</u>
TOTAL MALTE CONSUMIDO	12.319.578

A partir do QUADRO DEMONSTRATIVO supra, e aplicando-se a fórmula constante do já citado QD nº IV, obtém-se o quantitativo teórico anual de produto acabado, que teria sido produzido com a matéria-prima “MALTE”, levando-se em conta suas diversas origens, tendo, como exemplo, em relação ao malte nacional, o seguinte cálculo: $10.115.469 \text{ kg} : 9,115 : 100 = 110.976.072$ litros do produto acabado. Da mesma forma, chega-se à produção teórica do produto em relação às demais origens, conforme segue:

3. PRODUÇÃO TEÓRICA ANUAL:

<u>MALTE/ORIGEM</u>	<u>QUANTIDADE(litro)</u>
Brasil	110.976.072
Bélgica	10.862
França	10.854
Irlanda	10.827
Argentina	9.483
Holanda	<u>32.006</u>
TOTAL PRODUÇÃO TEÓRICA	
ANUAL - 12 MESES	111.050.104
9 MESES	83.287.578 ¹⁵

4. DIFERENÇA ENTRE A PRODUÇÃO REGISTRADA E A PRODUÇÃO TEÓRICA (anual, considerando-se os meses de abril a dezembro de 1990):

$81.767.212 - 83.287.578 = - 1.520.366$ litros

¹⁵ Período considerado no Auto de Infração: abril a dezembro de 1990.



Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

Verifica-se que, em relação à apuração anual, considerando-se o período de abril a dezembro de 1990, a produção teórica teria sido superior à produção registrada, no total de 1.520.366 litros do produto acabado.

Conforme já ressaltado, a fiscalização efetuou o lançamento com base em diferenças mensais no consumo da matéria-prima em causa, positivas em alguns meses e negativas em outros, cujas diferenças apresentam-se bem superiores às apuradas na sistemática anual, acima demonstrada. De acordo com essas diferenças mensais, consignadas no "Termo de Encerramento", às fls. 189/190, apurou-se diferença total, no período, de 10.346.439¹⁶ litros, resultante da soma algébrica das diferenças mensais, em valores absolutos, denotando uma significativa divergência entre referidas conclusões. A boa técnica e a busca da justiça fiscal, se fosse o caso, recomendariam a tributação menos gravosa, já que efetuada sobre bases presumidas, não logrando a fiscalização fazer referência alguma sobre esses resultados anuais, no sentido de apresentar qualquer justificativa sobre o fato de os mesmos não terem sido considerados, mas limitando-se, simplesmente, em abandoná-los, requerendo da fiscalizada novos levantamentos por períodos mensais, de resto tomados como base à autuação, em cada mês.

O trabalho fiscal careceria, portanto, de um maior aprofundamento, mesmo porque tempo hábil não faltou, à vista dos 26 meses utilizados no procedimento, o mesmo podendo ser dito quanto às informações que seriam necessárias e que prontamente foram disponibilizadas pela fiscalizada, fatos que passam a idéia de que o lançamento dera-se naquele momento para que nenhum dos períodos mensais que se seguiram aos que já haviam decaído (todo o ano de 1989 e os meses de janeiro a março de 1990), pelo mesmo motivo viessem a ser inviabilizados.

Deixo de apreciar a argüida decadência do lançamento referente ao período de apuração abril de 1990, tendo em vista que, a meu ver, o mérito aproveita à recorrente.¹⁷

Dessa forma, em havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência fiscal não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN, pois, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, a lei tributária que define infrações deve ser interpretada da maneira mais benéfica ao acusado, quando dúvida persistir quanto à sua certeza.

¹⁶ Diferenças negativas: Julho - 26.340 unid. de 600 ml = 15.804 litros.
Agosto - 70.428 unid. de 600 ml = 42.257 litros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.004626/98-12
Acórdão : 203-07.669
Recurso : 109.416

Nessa ordem de juízos, dou provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo
sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz', written in a cursive style.

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ