



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13805.005000/96-25
Recurso nº 157.128 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-01.271 – 1ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - REFLEXOS
Recorrente COLGATE PALMOLIVE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1995

Ementa:

AUDITORIA DE PRODUÇÃO. LANÇAMENTO DE IPI, IRPJ E REFLEXOS. PROCESSOS DISTINTOS. ÓRGÃOS JULGADORES COMPETENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS DIVERGENTES. POSSIBILIDADE.

Não se vinculam as decisões administrativas proferidas por órgãos julgadores distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências, mormente quando não é absoluta a determinação do julgamento conjunto dos processos via conexão.

Ainda que seja de todo desejável que as decisões sobre fato comum não sejam contraditórias, pela disciplina atual do PAF e considerando as competências distintas dos órgãos julgadores, não há óbice jurídico a que elas venham a ocorrer e sejam plenamente válidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. AUDITORIA DE PRODUÇÃO. METODOLOGIA. EMPREGO DE ÚNICA MATÉRIA-PRIMA. ITEM DETERMINANTE. POSSIBILIDADE.

Não há restrição de natureza jurídica à opção por uma única matéria prima utilizada na produção. Contudo, a escolha deve recair sobre item determinante, que assegure à metodologia precisão e certeza na apuração, capaz de conferir credibilidade aos resultados obtidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em **NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.**

Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Alberto Pinto Souza Júnior e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Valmar Fonsêca de Menezes, José Ricardo da Silva, Claudemir Rodrigues Malaquias, João Carlos de Lima Júnior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias e Susy Gomes Hoffman (Vice-Presidente).

Relatório

Com fundamento no art. 7º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147/07, a Contribuinte interpõe recurso especial em face do acórdão nº 105-16.755, de 07.11.2007, proferido pela Quinta Câmara do antigo Primeiro Conselhos de Contribuintes.

Trata o processo de exigências de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS, COFINS, e IRRF), relativas ao ano-calendário de 1994, formalizadas em decorrência da constatação de omissão de receitas, apurada por meio de auditoria de produção. Referida auditoria de produção também originou o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizado em outro processo, cujo crédito foi extinto em decisão de primeira instância, já transitada em julgado.

A fiscalização procedeu a auditoria de produção com base no insumo “carbonato de cálcio leve me”, por ser o de maior participação (40%) na fabricação dos produtos pela unidade fiscalizada, situada na cidade de Osasco-SP. Pelo cotejo entre o consumo real na produção com os quantitativos efetivamente registrados, considerando-se os índices de perdas fornecidos pela fiscalizada, foram apuradas diferenças positivas, indicativas de vendas (saídas) sem o registro fiscal, e negativas, representando compras (entradas) não acobertadas por documentação fiscal.

Impugnada a exigência (fls. 526/555), a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA decidiu pela procedência parcial dos lançamentos, conforme Acórdão nº 6.098, de 25.11.2004 (fls. 871/894), cuja decisão restou assim ementada, na parte que interessa a esta Corte administrativa, *verbis*:

“(…)

OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM AUDITORIA DE PRODUÇÃO. SAÍDAS SEM REGISTRO FISCAL. COMPRAS DE INSUMOS NÃO REGISTRADAS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24.03.2002

Autenticado digitalmente em 23/02/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, Assinado digitalmente em 27/02/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 23/02/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Impresso em 28/02/2012 por CARLENE MARIA FERNANDES DE LIMA - VERSO EM BRANCO

As diferenças encontradas na análise da produção industrial, apuradas por levantamento de auditoria de produção, caracterizam a ocorrência de omissão de receitas, quando o sujeito passivo deixa de apresentar elementos de prova para ilidir a constatação do Fisco.

(...)"

O órgão julgador de primeira instância exonerou parcialmente o crédito lançado mediante ajuste do valor apurado, levando-se em conta os índices de perdas constantes de Laudo Técnico apresentado pela defesa. Nesta oportunidade, foi também reduzido o percentual da multa de ofício de 100% (art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.981/1991) ao patamar de 75% (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996).

Relativamente às parcelas exoneradas, transcreve-se excertos da decisão de primeira instância, *verbis*:

"(...)

37. No tocante às perdas, os percentuais utilizados no levantamento fiscal são impugnados pela contribuinte sob o argumento de que eles não representam as perdas reais, e com a apresentação de Laudo Técnico de Perdas na Produção (fls. 571/573), que visa demonstrar as perdas reais da base do creme dental não computadas na perda padrão, classificadas como: rendimento; limpeza/sanitização/troca; limpeza dos puruladores; overfiling e; ajuste/start up nas linhas de enchimento, sendo que, somente as perdas relativas à limpeza dos puruladores, à overfiling e à variação de peso das big bags (embalagens de acondicionamento), estão quantificadas.

38. Nesse aspecto, embora esteja demonstrado nos autos que os índices de perdas utilizados no levantamento fiscal foram fornecidos pela empresa, em atendimento à intimação fiscal que solicitava a informação sobre os índices de perdas totais em todo o processo produtivo, admite-se como razoável que aos referidos valores mensais sejam acrescidos os percentuais que estão mensurados numericamente no Laudo Técnico, a saber: limpeza dos puruladores (0,11%); overfiling (1%); variação de peso das big bags (0,2%), totalizando 1,31%.

(...)

47. Em princípio, esse dispositivo da Lei nº 9.430, de 1996, somente produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997, conforme reza seu artigo 87. Todavia, em respeito ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, consolidado em nossa legislação tributária pelo artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172 (CTN), de 25/10/1966, abaixo reproduzido, há que se utilizar o percentual de multa reduzido, também para os períodos-base anteriores:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - (...);

II - tratando-se de fato não definitivamente julgado:

(...);

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

48. Assim, fica reduzido o percentual da multa, para 75% (setenta e cinco por cento), mais benéfico à contribuinte, ainda que se tratem de fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 1997.

Em sede de Recurso Voluntário (fls. 918/932), a Contribuinte repisou a argumentação tecida na fase impugnatória, tendo acrescentado, entre outros argumentos:

a) que levou ao conhecimento da autoridade de primeira instância o fato de o processo administrativo nº 10882.000656/96-03, relativo a IPI, ter sido julgado totalmente improcedente, e que o mesmo é resultante da mesma situação fática de que trata os presentes autos;

b) que os lançamentos objeto do presente processo são meros reflexos da autuação fiscal de IPI anulada pelo precedente Acórdão nº 2.361 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto; e

c) que, anulado o auto de infração de IPI, os reflexos ora tratados também deveriam ser anulados, por idênticas razões de fato e de direito.

A e. Quinta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, ao analisar os elementos constantes dos autos e a peça recursal, por unanimidade de votos, afastou a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, negou provimento ao recurso, conforme decisão que restou assim ementada, na parte que interessa a presente discussão:

“(…)

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E IMPOSTO
SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – DECORRÊNCIA**

Tratando-se de lançamento de imposto renda de pessoa jurídica decorrente de fiscalização de imposto sobre produtos industrializados, as autoridades julgadoras que detêm competência para apreciar as citadas matérias são, ao menos no que tange à segunda instância, distintas, o que leva à impossibilidade de reunião dos autos. Assim, ainda que se possa esperar que as decisões administrativas tenham, ao apreciar os mesmos fatos, resultados coincidentes, a eventual divergência não promove vinculação de qualquer natureza, gozando, cada uma das decisões proferidas, de validade jurídica plena.

OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO

A apuração de omissão de receitas por meio de auditoria de produção exige fiel descrição da metodologia utilizada e adequado acompanhamento por parte do contribuinte fiscalizado. Atendidos tais requisitos e constatado que a maior parte dos argumentos de defesa visam desautorizar a utilização de dados fornecidos pelo próprio fiscalizado, há que se manter o lançamento.”

Naquela sessão de julgamento, o colegiado *a quo* assentou o seguinte entendimento:

i) em relação à decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, proferida nos autos do processo administrativo nº 10882.000656/96-03 (IPI): que ao analisar o lançamento do IRPJ e reflexos, o colegiado não está vinculado ao que foi decidido no lançamento do IPI, pois *“ainda que se possa esperar que as decisões administrativas tenham, ao apreciar os mesmos fatos, resultados coincidentes, a eventual divergência não promove vinculação de qualquer natureza, gozando, cada uma das decisões proferidas, de validade jurídica plena.”*

ii) em relação à auditoria de produção procedida pela autoridade fiscal, que *“a apuração de omissão de receitas por meio de auditoria de produção exige fiel descrição da metodologia utilizada e adequado acompanhamento por parte do contribuinte fiscalizado, e que, uma vez foram atendidos tais requisitos e constatado que a maior parte dos argumentos de defesa visam desautorizar a utilização de dados fornecidos pelo próprio fiscalizado, há que se manter o lançamento.”*

Intimada da decisão que lhe foi desfavorável, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Especial, onde alega, em síntese, que a decisão da e. Quinta Câmara diverge dos Acórdãos i) nº 103-21.051, nº 202-17.047, nº 108-08.155; e ii) nº 101-95.149 e nº 107-08.835, pelos quais, os colegiados entenderam, em síntese: i) que por se fundarem nos mesmos fatos, há íntima correlação entre os lançamentos reflexos (ou decorrentes) e o considerado matriz, impondo-se a todos eles a mesma decisão; e ii) que a auditoria de produção, baseada exclusivamente em uma única matéria-prima que compõe o produto, é insuficiente para presumir vendas sem nota e justificar a omissão de receitas, respectivamente.

Atendidos os pressupostos para sua admissibilidade, o então Presidente da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso, conforme Despacho PRESI nº 105-279/2008, de 21.07.2008 (fls. 1.158/1.159).

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 1.163/1.172), onde, em síntese, pugna pelo não conhecimento do recurso em face da não comprovação das divergências alegadas e, no mérito, pela manutenção da decisão recorrida.

Este é o relatório no essencial.

Voto

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Delimitando a matéria submetida à apreciação deste Colegiado, duas são as questões a serem dirimidas, a saber:

a) tendo o órgão julgador de primeira instância cancelado a exigência do IPI, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) deve acompanhar a decisão anterior proferida no outro processo e exonerar os lançamentos do IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS, COFINS e IRRE)? e

b) admitindo-se unicamente a discussão “em tese”, há eventual óbice jurídico a que determinada auditoria de produção realizada com base em uma única matéria-prima possa caracterizar a infração de omissão de receitas, para fins do Imposto sobre a Renda?

A Contribuinte insurge-se contra o acórdão da e. Quinta Câmara, pugnando pelo provimento do recurso e cancelamento integral da exigência seja pela sua *natureza reflexa em relação ao processo do IPI*, ou pela *ausência de elementos suficientes para sustentar a alegada omissão de receita* apurada com base em auditoria de produção.

Passo, então, à análise destas questões.

I – Auditoria de Produção – IRPJ e IPI – Decisões – Vinculação

Não se vinculam decisões proferidas por órgãos distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências, mormente quando não é absoluta a determinação do julgamento conjunto dos processos via conexão.

No caso dos presentes autos, não há que se falar em vinculação da decisão proferida pelo órgão julgador de primeira instância no processo de IPI com a decisão exarada em segunda instância pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

De plano, cumpre asseverar que os processos do IPI e do IRPJ (e reflexos) possuem objetos distintos. No primeiro, cuidou a fiscalização de demonstrar a ocorrência do fato gerador do IPI, qual seja, a saída do estabelecimento de produtos sem a emissão de nota fiscal e o consequente destaque do imposto. Já no segundo, ainda que a metodologia para apuração da base impositiva e os fatos constatados fossem comuns, a autoridade fiscal buscou caracterizar na peça acusatória a omissão no registro de receitas oriundas da atividade da pessoa jurídica.

Ainda que se possa afirmar a correlação existente entre os aludidos processos, não há como negar a sua independência jurídica quanto aos fundamentos que ensejaram o nascimento da obrigação tributária e as respectivas exigências.

Segundo as normas que regem o curso do Processo Administrativo Fiscal (PAF), estabelecidas pelo Decreto nº 70.235/1972, a origem comum da situação fática contempla a **possibilidade** do julgamento conjunto dos processos via conexão, porém, não de forma absoluta e determinante. Com a finalidade de se evitar decisões divergentes envolvendo situações fáticas comuns, a possibilidade prevista no PAF **apenas autoriza o julgamento conjunto**, nas situações em que este se mostrar concretamente factível.

No presente caso, em que os fatos ensejadores da obrigação tributária tiveram origem comum no **procedimento fiscal de auditoria de produção**, o julgamento dos processos seria realizado conjuntamente, não fosse distinta, em razão da matéria, a competência das autoridades julgadoras. Como se verificou *in casu*, em sede primeira instância, o processo relativo ao IPI foi julgado pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP, enquanto que os presentes autos, relativos ao IRPJ e reflexos, foram apreciados pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador-BA.

O sistema processual administrativo fiscal, ao não determinar taxativamente a **conexão dos processos**, mas apenas autorizar a reunião dos mesmos, **admite de forma**

implícita a possibilidade de decisões divergentes sobre uma mesma situação fática, uma vez que podem ser proferidas por órgãos julgadores distintos, no exercício de suas respectivas competências.

Isto pode ser verificado pela última redação dada ao § 1º, do art. 9º, do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Redação anterior:

*§ 1º Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem a exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a **comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas ao mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamento e auto de infração.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Redação atual:

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, **podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.**” (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Com efeito, da leitura das partes destacadas, verifica-se que o legislador **suprimiu a determinação taxativa** para reunião dos processos fundados nos mesmos elementos de prova. Pela regra atual, não se trata de imposição legal, mas de mera autorização para a unificação dos autos, quando conveniente para a instrução.

No âmbito da Segunda Instância Administrativa, sob a égide do Decreto nº 70.235/1972, o Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, ao definir a competência de seus órgãos julgadores, adotou expressamente o critério da matéria objeto do processo, *ex vi* do seu art. 1º, Parágrafo Único, *verbis*:

“Art. 1º Compete aos órgãos julgadores do CARF o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. As Seções serão especializadas por matéria, na forma dos arts. 2º a 4º. Seção I.” (destacou-se)

Assim, consoante o teor dos arts. 2º e 4º do Regimento Interno, a princípio, não são os mesmos os órgãos competentes para julgamento dos processos referentes ao IRPJ e ao IPI, *verbis*:

*“Art. 2º À **Primeira Seção** cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:*

I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

(...)

IV - demais tributos, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ;

(...).

*Art. 4º À **Terceira Seção** cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:*

(...)

III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

(...) “ (destacou-se)

Contudo, no mesmo sentido da disposição legal, o Regimento Interno, prevê a prorrogação de competência para a Primeira Seção de Julgamento em relação aos “***demais tributos, inclusive o IPI, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ***” (art. 2º, inciso IV, RICARF).

Necessário destacar que, na forma do Regimento atual, na situação inversa não se verifica o mesmo regramento. Ou seja, quando o procedimento de fiscalização tiver início a partir da apuração de infrações relativas ao IPI, a Terceira Seção é competente apenas para julgar o processo do IPI e a Primeira Seção, para o julgamento do IRPJ e reflexos, caso existentes. Por outras palavras, o Regimento atual prevê a prorrogação de competência para a Primeira Seção para julgar os processos de IPI, quando estes forem decorrentes do IRPJ, enquanto que a Terceira Seção, originariamente competente para julgar processos de IPI, não poderá julgar os processos de IRPJ e reflexos, ainda que decorrentes do lançamento do IPI.¹

Em regra, os processos são distribuídos aos conselheiros para relatoria mediante sorteio realizado em sessão pública de julgamento. Em caráter excepcional, com vistas a possibilitar o julgamento conjunto e se evitar decisões contraditórias, o Regimento admite a sua distribuição a um mesmo relator, independente de sorteio. Confira-se o disposto nos arts. 6º e 49, § 7º do Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, *verbis*:

“Art. 6º Verificada a existência de processos pendentes de julgamento, nos quais os lançamentos tenham sido efetuados com base nos mesmos fatos, inclusive no caso de sujeitos passivos distintos, os processos poderão ser distribuídos para julgamento na Câmara para a qual houver sido distribuído o primeiro processo.

Parágrafo único. Os processos referidos no caput serão julgados com observância do rito previsto neste Regimento.

“Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.

(...)

§ 7º Os processos que retornarem de diligência, os com embargos de declaração opostos e os conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio, ressalvados os embargos de declaração opostos, em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão apreciados pela turma de origem, com designação de relator ad hoc

(...)”

Não resta dúvida que é de todo desejável que as decisões sobre fato comum não sejam contraditórias. Por uma questão de ordem pública e economia processual os processos conexos, sempre que possível, devem ser reunidos, como se infere dos dispositivos regimentais acima transcritos.

Contudo, nesta seara administrativa, o instituto da conexão implica prorrogação relativa de competência, enquanto não proferida a decisão do órgão encarregado do julgamento do primeiro processo. Se este já foi julgado, o instituto não tem mais efeito, podendo o outro órgão julgador proferir a decisão conforme suas próprias convicções (art. 6º, caput, RICARF).

Assim sendo, ainda que seja indesejável a ocorrência de decisões discrepantes sobre uma mesma situação fática, sobretudo quando envolvem um mesmo sujeito passivo, o fato é que, pela disciplina atual do PAF e considerando as competências distintas dos órgãos julgadores, não há óbice jurídico a que elas venham a ocorrer e sejam plenamente válidas.

Na hipótese dos autos, em sede de primeira instância, não se verificou o julgamento unificado dos processos. Isto porque, na forma como lhes é assegurado, as autoridades julgadoras de Ribeirão Preto e Salvador eram competentes para preferirem suas decisões de forma autônoma, calcadas na livre convicção acerca dos elementos constantes dos autos.

Em segunda instância, ao seu turno, a reunião destes processos restou prejudicada, uma vez que tornou-se definitiva a decisão da DRJ em Ribeirão Preto que cancelou o lançamento do IPI. Ora, tendo chegado à apreciação deste Conselho somente o processo relativo ao IRPJ e reflexos, a e Quinta Câmara do Primeiro Conselho, ao apreciar os

referidos autos, atuou no exercício pleno de sua competência, estando o acórdão recorrido escoimado de qualquer vício desta natureza.

Assim, conforme as regras atuais do processo administrativo fiscal, torna-se forçoso, neste ponto, concluir no mesmo sentido do acórdão recorrido, pois tratando-se de lançamento de IRPJ e IPI, ainda que decorrentes da mesma situação fática, as autoridades julgadoras podem ser distintas e igualmente competentes para apreciar a matéria, não havendo qualquer espécie de vinculação entre suas decisões que, apesar de eventualmente divergentes, gozam de validade jurídica plena.

A Recorrente sustenta, ainda, em sua argumentação que os lançamentos objeto do presente processo **são meros reflexos da autuação fiscal do IPI**, a qual foi anulada pelo precedente Acórdão nº 2.361 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP. Aduz que “*anulado o auto de infração de IPI, os reflexos ora tratados também deveriam ser anulados, por idênticas razões de fato e de direito*”. Junta os Acórdãos nº 103-21.051, nº 202-17.047, nº 108-08.155, cujas decisões são todas no sentido de que o resultado conferido ao processo matriz deve ser reproduzido nos autos reflexos e terão a mesma sorte.

Contudo, nos três casos tidos pela Recorrente como paradigmas, a discussão girava em torno da vinculação de decisões entre câmaras deste Conselho, portanto, na mesma instância de julgamento. Diferentemente, no presente caso, **a Contribuinte busca vincular uma decisão de órgão de primeira instância (DRJ Ribeirão Preto) à decisão proferida em sede de segunda instância (Quinta Câmara do Primeiro Conselho)**.

Com todas as vênias, ainda que se verifique a identidade das razões de fato e de direito, é imperioso admitir que **efetivamente não deve haver qualquer vinculação entre os julgados**.

No âmbito deste Conselho houve diversos acórdãos nos quais se concluiu pela existência de “íntima relação de causa e efeito” entre o processo matriz e aqueles tidos como reflexos, o que determinou a reprodução da mesma decisão à todos os processos. Nestes casos, procurava-se conferir à decisão proferida no processo matriz efeito análogo ao da coisa julgada.

Entendo que este entendimento não é de todo correto e, desse modo, não pode ser estendido a todos os casos de forma generalizada. Pode haver situações, como a deste caso, em que os elementos trazidos aos autos permitem inferir a ocorrência da infração para o IRPJ e não para o IPI, conforme a convicção autônoma dos órgãos julgadores.

Como é pacífico, tanto na esfera judicial como na administrativa, a coisa julgada não alcança os motivos e fundamentos da decisão, ou seja, a apreciação da situação fática não produz efeitos extra processo e, desta forma, não é suficiente para vincular outro órgão julgador, conforme se depreende do disposto no art. 469 do CPC, *verbis*:

“Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.” (destacou-se)

Na hipótese dos autos, com o trânsito em julgado da decisão da DRJ de Ribeirão Preto, que cancelou a exigência do IPI lançado com base no procedimento de auditoria de produção, o efeito de coisa julgada impede nova discussão se é procedente ou não o lançamento do IPI com base na referida auditoria. Esta matéria está acobertada pela chamada “coisa julgada” que, dentre outros efeitos, impede que outros órgãos venham sobre ela se manifestar novamente.

Em razão disso, na apreciação do lançamento do IRPJ e reflexos, a e. Quinta Câmara não estava vinculada ao juízo acerca da legitimidade da auditoria de produção, pois o trânsito em julgado da decisão da DRJ de Ribeirão Preto alcança somente a parte dispositiva do aludido acórdão, aí não incluídos seus fundamentos.

Neste mesmo sentido, de que uma decisão não vincula a outra, pode-se dizer também que o lançamento do IPI realizado com base na auditoria de produção não é prejudicial ao do IRPJ, inexistindo entre eles uma relação típica de causa e efeito.

Como ocorre em muitos casos verificados no âmbito da Administração Tributária, pode ocorrer, conforme a programação da auditoria fiscal, que o lançamento seja feito isoladamente do IRPJ ou do IPI, sem que haja qualquer ilegalidade por parte da autoridade lançadora. Ditos lançamentos, subsistem por si só, inexistindo entre eles qualquer relação de prejudicialidade.

Não havendo esta relação de dependência entre os lançamentos, não há óbice jurídico que impeça que órgãos julgadores distintos e plenamente competentes emitam suas decisões tomadas com base na livre convicção acerca dos elementos constantes nos autos. Sem dúvida alguma, porém, é altamente desejável que as conclusões não sejam discrepantes, contudo, nada impede que sejam diferentes.

Por outro lado, diverso é o raciocínio aplicável aos casos de lançamentos reflexos **quando integrantes de um mesmo processo**. Nesta hipótese, e somente nesta, quando o lançamento de um tributo implica o lançamento automático de outro, a decisão há de ser única para todos os lançamentos considerados reflexos. Logo, não prosperando a autuação do principal, por óbvio, todos os decorrentes devem ser cancelados, porque não há mérito a ser apreciado para eles.

Não foi, porém, o que ocorreu no presente caso.

Neste processo, referente ao lançamento do IRPJ e reflexos, mediante o silogismo fundado nas conclusões da auditoria de produção, a autoridade fiscal constatou pelo cotejo entre o consumo real na produção com os quantitativos efetivamente registrados, considerando-se os índices de perdas fornecidos pela fiscalizada, que haviam diferenças positivas, indicativas de vendas (saídas) sem o registro fiscal, e negativas, representando compras (entradas) não acobertadas por documentação fiscal.

Ainda que a metodologia para apuração da base imponible e os fatos constatados fossem comuns, a autoridade fiscal, de forma cabal, caracterizou na peça acusatória a omissão no registro de receitas oriundas da atividade da pessoa jurídica, com base nas diferenças positivas e negativas acima mencionadas.

Os auditores consignaram no Termo de Verificação Fiscal (fls. 515) que as diferenças positivas encontradas caracterizam “omissão de receitas nos termos dos arts. 193, 194, 195, 214, 223, 224, 225, 226, 228 e 229, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.1994”, e que as diferenças negativas, também caracterizam igualmente “omissão de receitas nos termos dos art. 228, Parágrafo Único, letra “a”, combinado com os arts. 193, 194, 195, 197, 214, 223, 224, 225, 226, 228 e 229 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.1994”. Em relação à apuração da base imponible, consignaram que integram os autos de infração as seguintes planilhas com os cálculos correspondentes, os quais foram devidamente descritos: QUADRO DEMONSTRATIVO DA DISTRIBUIÇÃO PROPORCIONAL DA PRODUÇÃO SEM REGISTRO; QUADRO DE VALORAÇÃO DA PRODUÇÃO SEM REGISTRO e QUADRO DA DEMONSTRAÇÃO DAS ENTRADAS DE INSUMO, NÃO REGISTRADAS.

Da análise dos autos depreende-se, inequivocamente, que o lançamento do IRPJ e reflexos foi realizado de modo independente, não podendo ser considerado simples reflexo do lançamento do IPI, na forma como pretende a Recorrente.

Desconsiderar a decisão da E. Quinta Câmara que, no exercício de sua competência regimental proferiu o acórdão ora recorrido, contraria a atual disciplina que rege o processo administrativo fiscal.

Por estas razões, neste ponto, não vislumbro como acolher os argumentos da Recorrente.

II – Auditoria de Produção com base em única matéria-prima

Insurge-se ainda a Recorrente contra a decisão do e. Colegiado *a quo*, a qual teria divergido de outras decisões proferidas por outras Câmaras dos Conselhos de Contribuintes.

Como alega em seu apelo, “*a auditoria de produção fundou-se tão-somente, na análise das notas de transferência de uma das unidades da recorrente e na utilização de um único insumo dos produtos fabricados, desconsiderando, por completo todas as diversas etapas que compreendem o processo de fabricação de creme dental, assim como as particularidades de cada um de seus produtos.*”

E acrescenta: “*uma auditoria de produção, a teor do que dispõem a doutrina e a jurisprudência aplicáveis ao caso, a fim de constatar eventual omissão de receitas, requer o levantamento de todo o processo produtivo, considerando as quebras e perdas normais de cada insumo, eventual eliminação dos produtos acabados, quando fora dos padrões técnicos exigidos e o processo de modernização fabril.*” (os destaques constam do original)

Aduz, ainda, que tendo a fiscalização se apoiado na diferença de estoque de uma única matéria-prima utilizada na fabricação do produto, insuficiente para caracterizar a omissão de receita, discrepou do entendimento assentado pelos acórdãos nº 101.95.149 e nº 107-08.835, proferidos respectivamente, pela Primeira e Sétima Câmaras do então Primeiro Conselho de Contribuintes.

Como dito no início deste voto, a questão que deve ser dirimida por esta Corte, admitindo-se unicamente a discussão “em tese”, é saber se determinada auditoria de produção realizada com base em uma única matéria-prima encontra óbice jurídico para caracterizar a infração de omissão de receitas.

O debate está, portanto, circunscrito a situação fática levantada hipoteticamente, uma vez que é vedado a esta Corte a reapreciação dos elementos de prova e dos argumentos já analisados pela câmara ordinária.

Como é assente no âmbito desta Corte, o recurso especial interposto com base no art. 67 do atual Regimento Interno se presta à uniformização da jurisprudência administrativa, e tem cabimento contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro órgão julgador do CARF.

Esta Câmara Superior, quando aprecia o recurso especial de divergência, não representa uma terceira instância, onde o recorrente possa reabrir a discussão do caso com nova apreciação dos argumentos apresentados em sede de recurso voluntário. O escopo da Câmara Superior é uniformizar a jurisprudência, unificando as decisões divergentes sobre a interpretação da legislação tributária.

Desta forma, é inarredável o entendimento de que o recurso especial constitui uma via estreita para o recorrente alcançar a reforma da decisão que lhe foi desfavorável, pois o cerne da contestação deve versar unicamente sobre a divergência jurisprudencial, sendo vedado a esta Corte proceder o reexame dos fatos e nova apreciação das provas.

No presente caso, examinado-se as questões sob litígio trazidas pela Recorrente quanto a este segundo ponto, verifica-se que se trata matéria de prova, sendo que os paradigmas colacionados versam sobre situações específicas dos respectivos processos, o que, a rigor, ensejaria o não conhecimento do recurso nesta parte.

Contudo, a teor da contundente argumentação tecida pela Recorrente, o recurso deve ser admitido também quanto a este ponto, uma vez que ao final restou demonstrada a divergência “em tese” quanto à aceitação pelo julgador da auditoria de produção realizada com base em uma única matéria-prima utilizada na fabricação do produto.

Pois bem, como dito acima, a questão a ser dirimida por esta Corte é saber se há óbice jurídico a que determinada auditoria de produção realizada com base em uma única matéria-prima possa caracterizar infração de omissão de receitas.

A expressão “auditoria de produção” é usualmente empregada para definir o método de controle da produção que consiste na verificação da coerência entre a quantidade de matérias-primas e embalagens consumidas no processo produtivo e a quantidade efetivamente produzida em um dado estabelecimento industrial.

O objetivo desta modalidade de auditoria é atestar o quantitativo produzido por determinada unidade industrial, levando-se em conta os insumos e as embalagens consumidas em dado processo fabricação.

Em regra, aplica-se neste método as quantidades de insumos consumidos na produção, sem considerar os valores envolvidos. Os custos com mão-de-obra direta ou indireta,

energia utilizada, dentre outros não são levados em conta. Não obstante, tais custos podem fazer parte de um estudo mais amplo considerando o resultado da auditoria de produção.

No âmbito empresarial, a auditoria de produção objetiva também identificar perdas no processo produtivo, desvios fraudulentos ou ainda erros de funcionários e colaboradores do estabelecimento industrial.

Já no âmbito fiscal, a auditoria de produção é realizada para apurar, com base nos insumos ou elementos subsidiários empregados no processo produtivo em determinado período, o quantitativo efetivamente produzido de determinado produto que, por não constar no estoque de produtos acabados no momento da verificação, presume-se haver saído do estabelecimento, sem constar dos registros contábeis e fiscais.

Assim, a ausência ou insuficiência dos registros contábeis e fiscais permitem caracterizar a infração de omissão de receitas, sujeitando-se o estabelecimento industrial aos efeitos tributários próprios do auferimento de receitas.

Conforme recomenda a boa prática em auditoria fiscal, o procedimento de auditoria de produção contempla, além da definição e descrição pormenorizada da metodologia a ser empregada, o exame da escrita contábil e fiscal, informações técnicas fornecidas pelo sujeito passivo acerca do processo produtivo, a realização de visitas e verificações nas dependências da unidade fabril, além da busca de outros elementos no maior número possível, capazes de auxiliar a validação do critério técnico aplicado.

Assim, tecidas estas considerações iniciais acerca do procedimento de auditoria de produção utilizado pela autoridade fiscal, passo a elucidar a questão a ser dirimida por este Colegiado, qual seja: saber se há óbice de natureza jurídica que invalide determinada auditoria de produção realizada com base em uma única matéria-prima utilizada na fabricação do produto.

De fato, não existe qualquer restrição desta natureza. Não há óbice legal a que a autoridade fiscal estabeleça como critério para a auditoria de produção o exame dos quantitativos de uma única matéria-prima, como meio de cálculo da produção efetiva.

A Lei nº 4.502, de 30.11.1964, que “Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas”, tratou da questão no âmbito do antigo Imposto de Consumo, hodiernamente denominado Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O legislador, ao definir o escopo da atuação dos agentes fiscais na verificação da regularidade no cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo, galgou o método de auditoria de produção ao patamar de dispositivo legal, *ex vi* do art. 108, em vigor, *verbis*:

*“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.” (destacou-se)

O dispositivo acima transcrito corresponde ao fundamento legal do procedimento de auditoria de produção. Segundo a norma extraída do enunciado prescritivo, a autoridade fiscal está autorizada a efetuar o “cálculo da produção” com base nos chamados “elementos subsidiários”, nos exatos termos da Lei.

À luz do aludido dispositivo depreende-se que não há qualquer restrição de ordem legal a que seja utilizado um único item da matéria-prima empregada na produção de determinado produto. Note-se que o legislador, ao listar os denominados “elementos subsidiários”, utiliza o conectivo alternativo “ou” e acrescenta ao final a expressão “demais componentes do custo de produção” revelando a amplitude do comando e a inexistência de qualquer definição quanto ao quantitativo de elementos que devem ser considerados no “cálculo da produção”.

O que se exige, aliás, por pura questão de lógica, nas hipóteses em que um único item de matéria-prima é considerado na auditoria, é que **a escolha recaia sobre item determinante** no calculado a ser efetuado, conforme sua participação no processo produtivo e tendo em conta outros elementos como índice de perdas, descartes, etc.

Para elucidar o conceito de **item determinante** na produção de determinado produto, no contexto da auditoria, tomo como exemplo um produto, cujo processo fabril emprega três insumos. Um deles representa 60% do custo, o outro 35% e o terceiro, apenas 5%. Não há dúvida que o primeiro constitui o item mais relevante e, talvez, seja o mais indicado para embasar o procedimento. Porém, pode ocorrer que este item, apesar de relevante, não seja o **determinante** para o cálculo da produção efetiva.

Explico.

Vamos admitir que este insumo, tido como relevante em razão do valor, seja um composto químico gasoso, que apresenta índices elevados de perdas decorrentes de vazamentos e escapes, tidos como normais no processo produtivo. Dadas estas circunstâncias, a sua consideração isolada não permite calcular com precisão e certeza o quantitativo da produção final. Assim, é perfeitamente admissível que o auditor de produção escolha outro item de menor relevância, mas que lhe assegure precisão e certeza de que a quantidade que ingressa no processo produtivo é a mesma ou esteja próxima da que deve sair ao seu final. Tal item, embora seja de menor relevância na composição do produto, dada as peculiaridades do processo produtivo, pode ser considerado **item determinante** e possibilitar o cálculo da produção de forma confiável.

Assim, não se vislumbra qualquer restrição à opção por uma única matéria prima utilizada na produção. O que deve ser analisado é o **grau determinante de precisão e**

certeza que o item empregado assegura à metodologia, capaz de conferir credibilidade aos resultados obtidos.

No caso dos autos, a auditoria de produção foi realizada com base na matéria-prima denominada “carbonato de cálcio leve me”, por ser de maior participação (40%) na fabricação do produto “creme dental” pela unidade industrial fiscalizada. A Recorrente afirma que a auditoria de produção requer “o levantamento de todo o processo produtivo, considerando as quebras e perdas normais de cada insumo, eventual eliminação dos produtos acabados, quando fora dos padrões técnicos exigidos e o processo de modernização fabril” e que o procedimento adotado pela autoridade fiscal “limitou-se à análise de perda de um único insumo e de parte do processo produtivo, carecendo, portanto, de elementos robustos e hábeis a embasar o lançamento”.

Entendo, da mesma forma que o Colegiado *a quo*, que nas oportunidades de defesa oferecidas ao longo do processo, a Recorrente não logrou infirmar a tese da acusação, calcada na presunção de omissão de receitas verificada a partir dos resultados da auditoria de produção.

Por outras palavras, apesar do esforço da Recorrente em desconstituir os fundamentos da autuação, desde a fase impugnatória até o julgamento pela e. Quinta Câmara deste Conselho, **não restou comprovado nos autos que a eleição, pela autoridade fiscal, de uma única matéria-prima utilizada na fabricação do produto, não fosse determinante para assegurar a confiabilidade na metodologia empregada.**

Assim, tem-se que o item “carbonato de cálcio leve me”, correspondente a 40% dos insumos utilizados na processo produtivo, apesar de ser a única matéria-prima utilizada na auditoria, está revestido do caráter **determinante** na acepção adotada neste voto, e que a metodologia aplicada pela autoridade fiscal permitiu a realização do “cálculo da produção”, observados os critérios de precisão e certeza exigidos.

Pelo seu acerto, o acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

Por todas as razões apresentadas, voto no sentido de CONHECER do recurso da Contribuinte para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator