



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16 / 08 / 2001
C	
	Rubrica

Processo : 13831.000193/97-19

Acórdão : 202-12.955

Sessão : 22 de maio de 2001

Recurso : 106.623

Recorrente : USINA SANTA HERMÍNIA S.A

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

IPI – ESTOQUE APURADO À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO -
Comprovado que é originário do desvio de parte da produção da empresa, ainda que com o uso de artifícios fraudulentos, e não de aquisições a terceiros, não tipifica a infração prevista no inciso III do § 1º do art. 364 do RIPI/82, que pressupõe um vínculo obrigacional na condição de responsável. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
USINA SANTA HERMÍNIA S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

lao/cf/cesa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13831.000193/97-19
Acórdão : 202-12.955

Recurso : 106.623
Recorrente : USINA SANTA HERMÍNIA S.A

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 72/76:

“USINA SANTA HERMÍNIA S/A, domiciliada na Fazenda Santo Antônio, Bairro Água da Lingüiça, Município de Ibirarema, Estado de São Paulo, inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda sob nº 49.131.469/0001-59, foi autuada pela fiscalização do IPI em 22/11/96, sendo o crédito tributário assim constituído: R\$712.622,88 de multa regulamentar.

Conforme se depreende dos documentos acostados às fls. 07/64, em operação conjunta dos fiscos paulista e federal, foi constatada a existência de três artificios mecânicos, no estabelecimento industrial da usina, destinados a alterar as aferições volumétricas e do teor alcóolico da aguardente ali produzida.

A existência do primeiro artifício foi perfeitamente demonstrada pelas fotografias de fls. 13/15, e impede a medição de toda a produção de destilado logo na saída do alambique, desviando parte do produto dos relógios medidores e enviando-o diretamente aos tonéis onde é estocado.

Já o segundo artifício, evidenciado pela fotografia de fls. 16, destina-se precipuamente à alteração do teor alcóolico do destilado mediante a adição de água (operação vulgarmente conhecida como "batismo"), o que conseqüentemente também altera o volume registrado pelos relógios medidores, já que a água é adicionada posteriormente à passagem do destilado pelos referidos medidores.

O terceiro artifício, por sua vez, encontra-se incorporado aos tonéis de armazenamento e sua existência está comprovada pelas fotografias de fls. 17/20, consistindo na instalação de um cilindro no interior do tonel destinado a impedir que a trena de medição atinja o fundo verdadeiro do reservatório, viciando, desse modo, as leituras efetuadas pela fiscalização que sempre encontrava volumes inferiores aos efetivamente produzidos e estocados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13831.000193/97-19
Acórdão : 202-12.955

Às fls. 21/24, consta um laudo da Polícia Técnica paulista elaborado por Engenheiro do Instituto de Criminalística e às fls. 25/42, nova seção de fotografias das instalações, confeccionadas pela Fotógrafa que o acompanhou.

Elaborado o termo de constatação de fls. 11/12, no intuito de que o sujeito passivo justificasse a diferença verificada de 1.371.642 litros de pinga, sob pena de lavratura de auto de infração em caso de recusa, o mesmo nem sequer se dignou a recebê-lo, conforme consta ao final da fls. 12.

O lançamento tem fulcro no artigo 364, inciso III, § 1º, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Em 22/11/96, os autuantes tentaram regularmente notificar o sujeito passivo do lançamento, o qual, novamente, recusou-se a receber e assinar o auto de infração. Em decorrência, foi deixada com o contador da empresa a cópia do A.I., com a observação que consta às fls. 01 *in fine*, sendo também lavrado termo de entrega de documentos no livro de registro de termos de ocorrências (modelo 6), cuja cópia consta às fls. 64 dos autos.

Em 23/12/96, portanto dentro do trintídio legal, apresentou o sujeito passivo a impugnação de fls. 65/68, instruída com o mandato de fls. 69, onde sustentou a insubsistência do lançamento, sob o argumento de inexistência de adequação típica entre os fatos inverteiros levados em conta pelo A.I. e o fundamento legal adotado pela autuação.

Alegou que o § 1º do artigo 364 só poderia ser aplicado nos casos de falta de recolhimento ou de lançamento do IPI, hipótese que não se verificou, já que o fato gerador, no caso a saída do produto do estabelecimento industrial, nem sequer chegara a ocorrer.

Acrescentou que a acusação de erro na escrituração do livro de controle da produção e do estoque, ainda que fosse procedente, não autoriza a imposição da pesadíssima penalidade que toma em conta um valor de imposto que nunca existiu, impugnando, ainda, sob o argumento de falta de amparo legal, o valor de R\$339.344,23 atribuído ao estoque oculto.

Com o despacho de fls. 71, ascenderam os autos à DRJ para julgamento.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13831.000193/97-19

Acórdão : 202-12.955

A autoridade singular, mediante a dita decisão, indeferiu, quanto ao mérito, a impugnação apresentada e reduziu, de ofício, o percentual da penalidade aplicada para 150%, sob os seguintes fundamentos:

“Controverte-se nesses autos exclusivamente acerca da subsunção da situação concreta ao dispositivo legal invocado como fulcro da autuação, eis que relativamente aos fatos que exsurgiram das peças de fls. 02/64, a impugnante cingiu-se apenas e tão-somente à alegação de que são inverídicos, mesmo diante das provas irrefutáveis coligidas pelos Exatores durante o procedimento.

De início, embora nada tenha sido alegado, abro um parênteses para registrar que considerarei regular a notificação do sujeito passivo da forma como foi realizada, eis que diante da tempestividade da defesa apresentada, aquele ato surtiu os efeitos que lhe são próprios.

Quanto ao mérito, no caso concreto, além da existência do estoque clandestino de aguardente, devidamente comprovada pelo descompasso entre a produção registrada no livro modelo 3 (fls. 47/61) e a verificação física efetuada pelos Exatores (fls. 11/12), existem não apenas um, mas três dispositivos mecânicos construídos com a intenção deliberada de ocultar parte da produção de aguardente, mantendo-a à margem da contabilidade para fraudar a Fazenda Pública, cujas existências também foram devidamente comprovadas pelas duas seções de fotografias ora juntadas.

A existência do elemento material, portanto, está perfeitamente comprovada nos autos.

Quanto ao elemento subjetivo (culpabilidade), a conduta da impugnante revela a existência do dolo específico, consistente na vontade livre e consciente de lesar a Fazenda Pública através da sonegação dos tributos federais e do ICMS estadual, já que, se essa intenção não existisse, seria desnecessária a construção de dispositivos mecânicos que se prestam exclusivamente para ocultar parte da produção de aguardente e, por conseguinte, impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador, por parte das autoridades fazendárias mediante a omissão do estoque clandestino nos registros efetuados no livro modelo 3.

Sob o aspecto tributário, portanto, a existência de estoques não registrados no livro fiscal pertinente configura a prática de sonegação, tal como



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13831.000193/97-19

Acórdão : 202-12.955

prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, reproduzido no artigo 354 do vigente Regulamento do IPI, *verbis*:

"Art. 354 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – omissis ... " (grifei)

Desse modo, não merece qualquer reparo o auto de infração lavrado, porquanto, sendo a sonegação uma das circunstâncias qualificativas da infração nos termos do art. 68, § 2º da Lei nº 4.502/64, na redação do Decreto-lei nº 34/66, atualmente reproduzido no § 2º do artigo 351 do Regulamento, foi correta a subsunção do caso concreto ao § 1º do artigo 364.

Contrariamente ao alegado, não é necessária a efetiva existência de falta de lançamento ou de recolhimento do imposto para a imposição da penalidade agravada, pois se essa interpretação fosse válida, seria desnecessária a própria existência do § 1º do art. 364, já que nesta hipótese, este se limitaria a reprisar os incisos II e III do *caput*.

Como na lei não existem palavras inúteis, a verdadeira *mens* daquele dispositivo, é a que se aplica a mesma pena prevista no inciso III do *caput* àquele estabelecimento que possuir em seu poder produtos tributados ou isentos, desacompanhados de documentação comprobatória de sua procedência. Em momento algum exigiu-se a prática do fato gerador ou as efetivas falta de lançamento ou de recolhimento, bastando apenas e tão-somente a posse do produto, naquelas condições, para a concretização da hipótese legal.

No caso concreto, existiu a posse do produto sem o competente registro no livro de controle da produção e do estoque, o que por si tipifica a sonegação e autoriza o lançamento com base no § 1º do art. 364.

Contudo, em face da superveniência de norma mais benéfica ao sujeito passivo, reduzo o percentual da multa para 150%, com fulcro no artigo 80, inciso II, da Lei nº 4.502/64, com a nova redação que lhe foi dada pelo artigo



Processo : 13831.000193/97-19

Acórdão : 202-12.955

45, da Lei nº 9.430/96, combinado com o artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Relativamente às demais alegações, além de não se tratar de erro na escrituração dos livros, é perfeitamente legal a valoração do estoque clandestino de 1.371.642 litros de pinga, estimado pelos Exatores em R\$339.344,23, porquanto, foi arbitrado com base no preço de venda lançado pela impugnante nas suas próprias notas fiscais. Em outras palavras, a determinação do *quantum debeat* seguiu a regra geral prevista em lei, ou seja, tomou por base o valor das operações praticadas pelo próprio estabelecimento.

Considerando que restou plenamente demonstrada a inteira subsunção da situação fática evidenciada nos autos ao dispositivo legal que serviu de suporte à autuação, julgo procedente a ação fiscal."

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 79/89, no qual, em suma, aduz que:

- a) no campo dos fatos, as conclusões extraídas pelos agentes fiscais não podem ser acreditadas: o estoque foi levantado sem qualquer indicação da temperatura ambiente; os produtos ainda não estavam prontos; não é obrigatório o uso de relógio medidor para registro da produção; os cilindros instalados são da mesma altura do tonel e com ele se comunicam; e o adicionamento de água em si não traz nada de extraordinário;
- b) sob o aspecto formal do auto de infração, o valor do produto foi arbitrado sem previsão legal e independentemente da ocorrência do fato gerador foi calculado o valor do IPI e constituída a multa prevista no inciso III do art. 364 do RIPI/82;
- c) o cálculo do IPI com base no Decreto nº 97.410/88 foi irregular, porquanto não considerou as disposições especiais da tributação da aguardente instituídas pela Lei nº 7.798/89;
- d) a hipótese dos autos não autoriza a imposição da multa fundamentada no art. 364, § 1º, do RIPI/82, simplesmente porque não é possível fazer recair uma multa que toma por base o "*valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido*", se e enquanto a mercadoria não der saída do estabelecimento produtor;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13831.000193/97-19

Acórdão : 202-12.955

- e) o inciso III do § 1º do art. 364 do RIPI/82 refere-se à posse de mercadoria tributada ou isenta provinda de terceiro sem documentação fiscal, para venda ou industrialização, de forma a impedir o Fisco de constatar a origem do produto, nada dizendo com a hipótese dos autos: a um, porque a maior parte dos produtos não estava pronta para a venda; a dois, porque não se questiona nada acerca da sua procedência;
- f) o processo produtivo não é fato gerador do IPI, não existe adequação típica entre os fatos invertebrados considerados pela autuação e o seu fundamento, configurando entendimento diverso a violação ao princípio tributário da tipicidade cerrada;
- g) sem a ocorrência do fato gerador não há que se falar em sonegação e, para qualquer dos casos previstos no § 1º do art. 364 do RIPI/82, a pena pressupõe sempre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, o que, por sua vez, pressupõe a realização do fato gerador, qual seja, a efetiva saída da mercadoria; e
- h) o erro na escrituração do registro de controle da produção e do estoque, ainda que fosse procedente, não ensejaria a imposição de uma multa que toma em conta um pretensão valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, e que, em face das circunstâncias, além de calculado em desacordo com a legislação de regência (Lei nº 7.798/89), nunca existiu, nem ensejou nenhum lançamento tributário em qualquer das suas modalidades.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13831.000193/97-19

Acórdão : 202-12.955

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, a Recorrente é acusada de, com inequívoca intenção de fraude, possuir à margem da escrituração estoque de aguardente desviado artificialmente de sua produção, o que caracterizaria a infração prevista no inciso III do § 1º do art. 364 do RIPI/82¹, que, pelas circunstâncias qualificativas consideradas presentes, impôs a constituição da multa fixada no inciso III do *caput* do referido dispositivo legal.

Em primeiro lugar, independentemente dos robustos elementos de prova colhidos pela fiscalização e corroborados por perícia técnica policial no campo dos fatos, impende examinar a subsunção da situação fática apresentada pelo Fisco ao dispositivo legal na qual foi enquadrada.

A análise integrada do RIPI/82 e, conseqüentemente, de sua matriz legal – Lei nº 4.502/64 – deixa claro que a penalidade estabelecida no § 1º, inciso III, do art. 364, é o complemento da responsabilidade pelo imposto atribuída no art. 23, inciso II, ao *"possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou manter para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições do inciso anterior (desacompanhados de documentação comprobatória de sua procedência)"*.

¹ Art. 364 - A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na Nota Fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas:

I - de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto se o contribuinte lançou devidamente e apenas não efetuou o seu recolhimento até 90 (noventa) dias do término do prazo;

II - de 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 (noventa) dias do término do prazo;

III - de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.

§ 1º Incorrerão ainda nas penas previstas nos incisos II ou III do "caput", conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º):

I - os fabricantes de produtos isentos que não emitirem, ou emitirem de forma irregular, as notas fiscais a que são obrigados (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso I);

II - os que transportarem produtos tributados ou isentos, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso III);

III - os que possuírem, nas condições do inciso anterior, produtos tributados ou isentos, para venda ou industrialização (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso IV);

IV - os que destacarem indevidamente o imposto na nota fiscal, ou o destacarem com excesso sobre o valor resultante do seu cálculo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 1º, inciso V).

§ 2º No caso dos incisos I a III do parágrafo precedente, quando o produto for isento ou a sua saída do estabelecimento não obrigar o lançamento do imposto, as multas serão calculadas com base no valor do imposto que, de acordo com as regras de classificação e de cálculo estabelecidas neste Regulamento, incidiria sobre o produto ou a operação, se tributados fossem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 2º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13831.000193/97-19

Acórdão : 202-12.955

A qualidade de sujeito passivo na condição de responsável pela disposição legal acima referida implica que, nos termos do art. 121 do CTN, o contribuinte originário, em face dos produtos possuídos, desacompanhados de documentação comprobatória de sua procedência, necessariamente, seria um terceiro que detinha relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, ou seja, que tenha dado saída a tais produtos, circunstância essa que descaracteriza a subsunção da situação em exame ao § 1º, inciso III, do art. 364, tendo em vista que os produtos em questão são dados pela fiscalização como de produção do próprio autuado.

Por outro lado, como enfatizado pela Recorrente, para qualquer dos casos previstos no § 1º do art. 364 do RIPI/82, a pena incide sempre sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido (ou calculado como se tributados fossem²), o que, por sua vez, pressupõe a realização do fato gerador, qual seja, a efetiva saída da mercadoria, cabendo acrescentar que, nas situações previstas nos incisos II e III, o vínculo com a hipótese de incidência do IPI é indireto e decorre de disposição expressa de lei (sujeição passiva na condição de responsável).

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

² § 2º No caso dos incisos I a III do parágrafo precedente, quando o produto for isento ou a sua saída do estabelecimento não obrigar a destaque do imposto, as multas serão calculadas com base no valor do imposto que, de acordo com as regras de classificação e de cálculo estabelecidas neste Regulamento, incidiria sobre o produto ou a operação, se tributados fossem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 2º).