



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 22 / 03 / 2002
Rubrica

222

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Sessão : 06 de novembro de 2001
Recorrente : IRMÃOS ZEN S.A.
Recorrida : DRJ em Florianópolis – SC

IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO – A lei não autoriza que diferenças apuradas em Auditoria de Produção, decorrentes da entrada sem registro de matérias-primas, sejam convertidas, quantitativamente, em produtos acabados, com subseqüentemente valoração na forma do § 1º do art. 343 do RIPI/82, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto. **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – PRESCRIÇÃO** – Os créditos serão escriturados pelo beneficiário em seus livros fiscais no período de apuração, ou seja, em tempo certo (geralmente quinquenal ou mensal), estabelecido em regulamento e o direito de aproveitá-los prescreve no prazo de cinco anos, contado a partir do período de apuração seguinte àquele em que deveria ter ocorrido a escrituração dos referidos créditos, isto é, seu aproveitamento. **CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS** – Constitui condição *sine qua non* para aproveitamento dos créditos básicos a evidência de que os insumos adquiridos que lhes legitimaram a origem tenham sido consumidos do processo de industrialização ou tenham sofrido desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre produtos fabricados ou vice-versa, e ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente. **CORREÇÃO MONETÁRIA** – Sendo o IPI regido pelo princípio da não-cumulatividade, o contribuinte tem direito ao crédito do imposto que incidiu sobre a operação anterior, ainda que o faça extemporaneamente. Todavia, o aproveitamento ocorrerá pelo valor nominal, já que inexistente previsão legal para que sejam monetariamente corrigidos. Precedentes do STJ e STF. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IRMÃOS ZEN S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo que dava provimento parcial para reduzir a base de cálculo.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2001

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martinez López, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Iao/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Recorrente : IRMÃOS ZEN S.A.

RELATÓRIO

RETORNO DO PROCESSO APÓS A DILIGÊNCIA DE FLS. 2025/2053

Considerando que os Auditores Fiscais, ao glosarem os crédito extemporâneos, manifestaram a dúvida de que, mesmo que a contribuinte a eles tivesse direito, ainda assim a maioria dos créditos aproveitados pela contribuinte tinham origem no mercado atacadista, o que lhe permitiria apenas um crédito correspondente a 50% da alíquota e não poderia ter aproveitado a totalidade do imposto como o havia feito, foi o julgamento do recurso baixado em diligência para que fosse demonstrada a condição de cada fornecedor dos produtos constantes das listagens de fls. 1.821 a 1.905, bem como para a demonstração dos créditos considerados prescritos.

Intimada regularmente, a contribuinte apresentou o requerimento de fl. 2.064, em que junta as planilhas de aproveitamento dos créditos do IPI e faz demonstração do método adotado para a correção desses créditos, pedindo, porém, novo prazo para a apresentação do Código Fiscal das operações que constam das planilhas.

Feita nova intimação, a contribuinte apresentou o Demonstrativo à fl. 2.405.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Não assiste razão à Recorrente quanto à preliminar levantada, na fase impugnatória e repetida na instância recursal, cujo teor se circunscreve à competência dos auditores fiscais do tesouro nacional para o exercício das atividades de fiscalização externa de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal adstrita à invalidade da auditoria de produção, por afetação do seu direito de defesa.

A Primeira Instância entendeu e decidiu que a competência para o exercício da atividade fiscal decorre de Lei Complementar e vem expressa no artigo 142 do CTN, além de outros dispositivos de leis que foram bem expostos na decisão recorrida, cujas razões ficam incorporadas ao presente voto. Não merecendo, portanto, reforma ou adendo.

Ademais, no exercício de sua competência privativa, os Auditores Fiscais desenvolveram o seu trabalho com critério técnico e com amplo respeito ao direito de defesa da recorrente, que foi sempre intimada de todos os atos processuais e instada a esclarecer dúvidas ou a confirmar circunstâncias de seu interesse, não havendo portanto nenhum vício de formalidade que possa invalidar os procedimentos de auditoria de produção levados à efeito nos presentes autos.

Também, não assiste razão à recorrente, quando, em caráter preliminar, pleiteia a nulidade da decisão de primeira instância, sobre o argumento de que a decisão recorrida não apreciou integralmente os argumentos expedidos na impugnação. A decisão singular, na verdade, tratou de forma analítica e cuidadosa toda a matéria trazida na peça impugnatória e dissertou sobre todos os itens, apoiando-se na legislação pertinente. Diante disso, rejeito a preliminar por absoluta falta de fundamento.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a atividade fiscal desdobrou-se em duas partes: a primeira parte, em Auditoria de Produção com a finalidade de auditar o cálculo da produção com base em elementos subsidiários, através da coerência entre o consumo de matérias-primas e a produção registrada nos termos do art. 343 e seus §§ do RIPI/82; a segunda parte verificou a utilização de créditos extemporâneos de IPI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Em seu "Termo Verificação e Constatação Fiscal", os Autuantes elaboraram demonstrativos relativamente às diferenças apuradas entre o consumo registrado de matérias-primas e a produção registrada, sendo que, desse confronto, concluiu que houve entrada de matérias primas em quantidade menor do que a quantidade que seria necessária para a efetiva produção registrada, num total de 122.738kg. (fl. 1.763).

Posteriormente, essas diferenças foram, no entanto, reduzidas a 60.448,71kg, por terem os Auditores acolhido as justificativas e os argumentos da empresa (fl. 1.766).

O Regulamento do WI, então vigente, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, dizia em seu artigo 343, que:

"Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos mais componentes do custo de produção, assim como as variações das estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens."

E, no seu § 1º, orienta como deve ser feito o cálculo dessa produção, dizendo que:

"Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimentos."

Por outro lado, o § 2º estabelece a presunção legal em relação às receitas, cujas origens não sejam comprovadas, para fins de considerá-las provenientes de vendas não registradas:

"§ 2º - Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido imposto, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Decorre do entendimento desse artigo e de seu § 1º que os pressupostos legais, ou seja, os elementos subsidiários, para cálculo da produção são o valor e a quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos, e demais elementos indicados na norma citada.

No caso *sub judice*, a auditoria de produção apurou a entrada de matérias-primas em quantidade menor do que a quantidade necessária para a produção registrada, ou seja, o Fisco demonstrou a insuficiência de compra de matérias-primas para a produção registrada, e não uma produção menor do que aquela prevista para determinado consumo de matérias-primas.

O trabalho fiscal, que foi desenvolvido através da realização de minuciosas pesquisas e desenvolvido com o critério e competência, e teve, ao final, o sucesso em apurar uma entrada sem registros de 60.448,71 quilogramas de matérias-primas, correspondente a, aproximadamente, 7% do total consumido.

Em auditoria de produção, geralmente, se verifica a ocorrência de três hipóteses quando o cálculo da produção evidencia a ocorrência de discrepância entre a produção registrada e os elementos subsidiários enumerados no art. 343 e seus §§ do RIPI/82:

- a) a demonstração da saída de produtos finais desacompanhados de nota fiscal, efetuada através do confronto do valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, etc. denominados no texto legal de elementos subsidiários, configura omissão de receita por presunção legal;
- b) a demonstração da falta de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, etc. ou seja, de insumos em quantidade suficiente para suportar a produção efetivamente registrada; ou seja, a falta acima referida, na verdade, sempre resultará da utilização ou consumo de insumos adquiridos sem registro contábil, fato que implica na produção de produtos finais em quantidade físicas maiores do que aquela prevista e efetivamente possível, tomada em relação a quantidade de insumos adquirida com registro, revelando a aquisição de insumo à margem da escrituração, os quais justificam as quantidades físicas produzidas a maior de produtos finais;
- c) em corolário, a demonstração de receitas, cuja origem não tenha comprovação devida, as quais considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas (suprimento de caixa sem origem passivo fictício, saldo credor de caixa, etc.) por presunção legal (art. 343, § 2º, do RIPI/82).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

O lançamento de ofício fundado em cada uma das infrações tributárias acima especificadas deverão guardar estrita coerência com cada uma das hipóteses acima elencadas, principalmente, em relação à determinação ou quantificação da base de cálculo e, ainda, da alíquota aplicável.

No caso da ocorrência da hipótese indicada na letra b, ou seja, compra de insumos sem registro nos livros próprios - matéria de que tratada a presente lide - tem a jurisprudência deste Conselho apontado no sentido de que a base de cálculo do imposto deve corresponder ao valor das matérias-primas adquiridas desacompanhadas de documento fiscal, ou na aplicação do § 1º do art. 173 do mencionado regulamento a ser calculado com base no valor dos insumos faltantes, conforme se depreende da leitura dos acórdãos, abaixo transcritos:

“IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO – Comprovada a utilização de matérias primas adquiridas desacompanhadas de notas fiscais. Pagamento com recursos decorrentes da presunção de vendas de produtos tributados sem emissão de notas fiscais. Base de cálculo correspondente ao valor das matérias primas assim adquiridas. Recurso provido. (acórdão nº 202-07.445 de 18/01/1995, Relator - Conselheiro Elio Rothe).

IPI – Aquisição de matéria prima sem documentação, apurada nos termos do art. 343 e parágrafos do RIPI/82; presumido o seu valor como decorrente da venda de produtos à margem de registros. Na determinação do valor tributável deve ser considerado o preço da matéria prima, e não o do produto. Recurso provido em parte. (acórdão nº 202-04.799 de 09/01/1992, Conselheiro – Relator Elio Rothe).

IPI – 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, parágrafo 1º). No caso de ocorrer o inverso, apenas cabe exigir o tributo incidente sobre os insumos, acompanhado das sanções cabíveis (RIPI/82, art. 173, parágrafo 1º), ressalvando o direito ao crédito correspondente. Recurso provido. (acórdão nº 203-02.704 de 02/07/1996, Conselheiro – Relator Sérgio Afanasiefi).

IPI – 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). Ocorrendo o inverso, apenas cabe exigir o tributo incidente sobre os insumos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

acompanhado das sanções cabíveis (RIPI/82, art.173, §1º), ressalvado o direito ao crédito correspondente. Recurso provido. (acórdão nº202-08.278 de 07/02/1996, Conselheiro – Relator Tarásio Campelo Borges).

IPI – LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS. O levantamento deve necessariamente ostentar confiabilidade: não é admissível a variação de critérios em uma mesma ação fiscal, para os mesmos produtos finais, sem qualquer justificativa. A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada. Ocorrendo o inverso, apenas cabe a responsabilização do adquirente, pelo tributo e penas cabíveis, ressalvando o direito de crédito decorrente. Não é cabível, nessa hipótese, ignorar a legislação específica do tributo, nem aplicar a norma do §2º do art. 343 do RIPI/82, que diz respeito à constatação de receitas, e não à sua suposição. Apenas a presunção legal inverte o ônus da prova. Recurso provido. (acórdão nº 201-69.520 de 15/02/1995, Conselheira – Relatora Selma Santos Salomão Wolszczak).

IPI – CÁLCULO DA PRODUÇÃO – Mediante elementos subsidiários, é legítimo. Se desse cálculo evidencia-se a aquisição de matéria – prima de origem desconhecida , e se essa matéria-prima é empregada em produtos que tenham na sua saída, sido submetidos à incidência do IPI, o tributo exigido pela aquisição referida deve ser utilizado na compensação do crédito apurado. Recurso provido em parte. (acórdão n.º 201-69.190 de 06/01/1994, Conselheiro – Relator Lino de Azevedo Mesquita).

IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO – RECEITAS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – Tais receitas tem de ser apuradas comprovadamente para ensejar o lançamento; não podem resultar de presunção decorrente de posterior omissão de compras, ainda que esta seja regularmente apurada (acórdão n.º 201-69.520). A presunção, como elemento do lançamento, é a que se acha autorizada na lei (art. 343, §1º, do RIPI), o que não é o caso de compras; sobre estas pode, todavia, ser efetuado o lançamento, mas com base no §1º do art. 173, apurado o imposto devido sobre o valor das compras omitidas, mediante aplicação da alíquota própria. Inadequada fundamentação legal e errônea eleição da base de cálculo. Recurso a que se dá provimento. (acórdão n.º 202-10.252, de 03/06/1998, Conselheiro – Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

***IPI – LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO** – I) Inconsistências de ordem metodológica prejudicam o necessário grau de confiabilidade na auditoria de produção, pressuposto básico para que ela sirva para “apurar” a ‘verdade’, a produção que realmente ocorreu e nunca ‘arbitrar’ a produção (PN CST n.º 46/77). II) A constatação de a quantidade do insumo consumido ser superior ao insumo registrado não autoriza a presunção da ocorrência de “vendas sem emissão de nota fiscal”. **Recurso provido.** (acórdão n.º 202-14.498, de 17/10/2000, Conselheiro – Relator Antônio Carlos Bueno Ribeiro).*

***IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO COM BASE EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS** – A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada no levantamento fiscal é superior à registrada pelo sujeito passivo (RIPI/82, art. 343, §1º). **Recurso provido.** (acórdão n.º 202-09.430 de 27/08/1997, Conselheiro – Relator José Cabral Garofano).*

***IPI – PRELIMINARES:** 1) não cabe argüir a decadência do direito à pretensão fiscal, cuja formalização ocorreu dentro do prazo legal; 2) deferimento do pedido de perícia não se justifica se os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão. **AUDITORIA DE PRODUÇÃO:** 1) a técnica de auditoria de produção com base em elementos subsidiários é processo legítimo. O levantamento da produção há que repousar em dados concretos, objetivos e coincidentes, sendo inconsistente o cálculo efetuado a partir da matéria-prima glucose, não incluída nas formas utilizadas de insumo-produto; 2) a presunção legal alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à registrada (PIPI/82, art. 343, §1º). **Caso se apure omissão de compras de insumos, para que se presuma vendas sem emissão de nota fiscal é necessário que se comprove aquisições efetuadas com receitas de origem desconhecida** (RIPI/82, art. 343, §2º). **CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO** – Não cabe a glosa dos créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação (RIPI/82, art. 98) ainda que não se tenha escriturado o Livro Modelo 3 ou controle subsidiário. **Recurso provido em parte.** (acórdão n.º 201-70.493 de 19/11/1996, Conselheiro – Relator Marcos Vinicius Neder de Lima).*

***IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO** – Se do levantamento de produção do estabelecimento industrial resultar um estoque final de insumo menor do que o estoque final constante dos registros da empresa estará identificado indício, por absoluta falta de lógica, não autoriza a presunção de produção e*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

venda de produtos sem a emissão de nota fiscal, o que ocorreria se o estoque final encontrado na auditoria de produção fosse maior do que o estoque final registrado. Recurso a que se dá provimento. (acórdão 201-73.183 de 19/11/99, Conselheiro –Relator Serafim Fernandes Corrêa).

IPI – AUDITORIA DE PRODUÇÃO – Lançamento feito com a metodologia da Auditoria de Produção em que restou provada a saída de produtos sem registros fiscais. Autuação com base no art. 343 do RIPI/82. Apuração de entrada de matérias-primas em quantidade menor do que a quantidade necessária para a produção já registrada. Falta de enquadramento no art. 173, § 1º, b. provimento parcial para excluir da exigência os valores calculados nos meses em que se apurou a entrada de matérias-primas sem registro e redução de 10% sobre a quantidade de produtos saídos nos outros meses. Recurso provido em parte. (acórdão 201-73.855 de 07/06/00, Conselheira-Relatora Luiza Helena Galante de Moraes). ”

O ilustre Conselheiro Elio Rothe, no Acórdão nº 202-07.445, acima referido, enfoca a matéria, na forma abaixo transcrita:

“Assim, ficando comprovado pela auditoria de produção que a empresa adquiria matéria prima sem documentação fiscal comprobatória de sua origem, o fisco, corretamente, dadas as disposições do art. 343 e §§ do RIPI/82, presumiu que, para a aquisição de tal quantidade de matéria prima os recursos necessários seriam provenientes de vendas de produtos de sua indústria que teriam ficado à margem de seus registros fiscais, ou seja, vendidos sem emissão de notas fiscais.

Dentro dessa colocação, que entendo correta, o Fisco, então exige o IPI sobre os produtos de sua industrialização assim, presumidamente, saldos do estabelecimento.

Nesta determinação do imposto devido e exigido é que discordamos da autuação.

A fiscalização, para calcular o imposto devido, partiu da quantidade de 1.515,34 kg do Paranol, e, através do aproveitamento desse insumo nos diversos produtos industrializados, determinou a produção correspondente à utilização dos 1.515,34 kg de Paranol, fazendo, então, a valorização dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

quantitativos dados como produzidos e calculando o IPI pela classificação e alíquotas correspondentes, conforme demonstrativos.

Entendemos que este não é o procedimento adequado para a determinação da base de cálculo do imposto.

A auditoria levou à conclusão de que a matéria prima utilizada em produtos saídos do estabelecimento fora adquirida sem notas fiscais.

Se a exigência do imposto por receita omitida é pelos recursos utilizados na aquisição da matéria prima sem documento fiscal, como no caso, não há como o valor tributável sair dos limites de tais recursos, ou seja, do valor da matéria prima adquirida sem documento fiscal.

Esse entendimento decorre do disposto no §2º do art. 343 do RIPI/82.

Desse modo, o procedimento adotado pelo Fisco de estabelecer a base de cálculo do imposto pela valoração da produção decorrente da aplicação dos 1.515,34 kg do Paranol, evidentemente implica que essa valorização vai ultrapassar, e muito, o valor da matéria-prima naquelas condições adquirida.

Assim, a base de cálculo do imposto adotada pelo lançamento, além de não se conformar com a disposição regulamentar também não apresenta coerência com o fato básico apurado e a presunção decorrente, ou seja, o valor das matérias primas correspondentes aos 1.515,34 kg do Paranol."

Também, a Conselheira Selma Salomão Wolszczak, no corpo do citado Acórdão nº 201-69.520, assim se posiciona acerca de como se deva efetuar o lançamento, no caso de compra de insumos à margem de registros:

"No caso do IPI a legislação estipula a atribuição do Fisco de apurar a produção industrial, através do cálculo dos elementos subsidiários (art.343 do RIPI, art. 108 da Lei 4502/64). Estipula, também, que, apuradas diferenças (produção registrada menor que a apurada), serão consideradas provenientes de saídas de produtos finais sem registro (§1º do art. 108, da Lei 4502/64).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Trata-se de uma presunção, que se assenta evidentemente no raciocínio lógico, mas que tem força específica, convertida que foi em presunção legal. Ela tem o efeito de inverter o ônus probatório.

A lei não estabelece, entretanto, que se a produção registrada for maior que a apurada, se há de considerar tal diferença com decorrente de aquisição de insumos sem registro. Essa é uma ilação que se extrai de simples raciocínio, não exclusivo, nem apoiado em regra impositiva de direito.

No caso, a fiscalização nem se limita a presumir a aquisição sem nota, o que seria dedução normal. Pretende ela, a partir dessa suposição (razoável que seja), concluir que a aquisição foi efetuada com recursos à margem da escrita e cuja natureza é de receita.

Não há embasamento legal para tanto. A seguir por esse rumo, os recursos assim omitidos teriam por sua vez origem em outras produções não registradas, obtidas com outros insumos não escriturados, também adquiridos com outras receitas omitidas, e assim em cada cadeia interminável que se segue para trás no tempo sem perspectivas de solução.

Tratando-se de IPI, o levantamento da produção, quando evidencia uma produção inferior à registrada, pode ao máximo conduzir à ilação: a de que houve aquisição de insumos sem registro. Desse fato sim, tem-se alguma evidência. Nesse caso cabe apenas ao industrial a responsabilidade como adquirente e nos limites que a lei estabelece, tanto em relação ao tributo como às penas concernentes a esses insumos e aquisições, mantendo-se entretanto em vista que o produto final já saiu com registro”.

No mesmo diapasão, o preclaro Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, ao prolatar o Acórdão nº 202-10.252, cuja ementa foi anteriormente citada, se posiciona acerca da matéria, na forma abaixo:

“O lançamento de que estamos tratando, todavia, se acha exclusivamente alicerçado na constatação de omissão de compras.

A constatação do autor do feito, de que essa omissão seria “caracterizada de anterior omissão de receita operacional”, não se acha



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

expressamente autorizada em lei, pelo menos para constituir o principal elemento da atividade administrativa do lançamento.

E se os elementos essenciais do lançamento, como são a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo, carecem de fundamentação legal, irremediavelmente viciada se acha a referida atividade.

Diga-se, todavia, que perfeitamente válida e aceitável, no caso, foi a apuração de omissão de compras, ou seja, a aquisição de matérias-primas sem a documentação comprobatória de sua origem.

Nesse caso, poderia perfeitamente ser exigível o imposto do destinatário e ora recorrente, mas já ai, com base no §1º do art. 173 do RIFI, e a ser calculado com base no valor dos insumos faltantes, mediante a aplicação da alíquota correspondente.

Mas, no caso, repita-se, a exigência foi fundamentada na presunção de omissão de receitas (e não na comprovação) e o imposto foi calculado com base no preço do produto final resultante emprego das matérias-primas faltantes.

Com essa consideração final, voto pelo provimento do recurso.”

Transcrevo trecho do Acórdão, também acima citado, de n.º 201-70.493, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, que expõe o seguinte entendimento:

“De fato, o §1º do art. 343, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIFI/82, estabelece a presunção legal de saída de produtos industrializados quando houver qualquer falta na produção registrada em relação à apurada. Tal dispositivo, entretanto, não autoriza afirmar que, ocorrendo o inverso – a produção registrada a maior do que a apurada – as compras das matérias primas necessárias a essa produção excedente seriam provenientes de receitas de vendas omitidas em período anterior.

O § 2º do mesmo dispositivo legal, por outro lado, estabelece a presunção legal de vendas não registradas quando apurada receita de origem não comprovada. Neste caso, os autuantes teriam que ter provado a existência de tal receita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

A legislação tributária impõe o ônus da prova a quem alega, salvo nas hipóteses de presunção por ela citadas, como acontece com o saldo credor de caixa, passivo fictício e outros eventos. Tal, porém, não é o caso de custos não contabilizados apurados por levantamento de produção. Para que tal fato venha indicar omissão de receita é imperioso que o autuante diligencie para adicionar outros elementos que robusteçam a convicção de receita sonogada. Para tanto é indispensável que a empresa fosse intimada a explicar as diferenças de matérias-primas encontradas no levantamento da produção e, se comprovada a omissão, intimá-la a demonstrar a origem dos recursos utilizados na compra das mercadorias não registradas.

Frise-se, entretanto, que, com relação a esta omissão de compras de matéria-prima, ao meu ver, cabe ao industrial a responsabilidade com adquirente, tanto em relação ao tributo como às penas concernentes. O §1º do art. 173 do RIFI/82 (art.62, §2º da Lei 4502/64) prevê que na falta de documentos que comprovem a procedência da mercadoria e identifiquem o remetente, o adquirente torna-se o responsável pelo imposto e sujeito às sanções cabíveis.

Este colegiado, no entanto, não tem competência para atuar ativamente, função privativa da Secretaria da Receita Federal, restringindo-se a emitir juízo jurídico sobre a autuação, tal qual foi formalizada nos autos.

Destarte, entendo ser improcedente a exigência pela compra sem nota de matérias-primas e embalagem”.

Idêntica linha jurisprudencial se verifica no Acórdão nº 201-73.85, anteriormente referido, prolatado pela Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, que se manifestou sobre a matéria, nos termos abaixo, transcritos:

“De fato, nesses casos, o que foi apurado é a entrada de matérias-primas em quantidade menor do que a quantidade necessária para a produção já registrada, ou seja, o que o Fisco demonstrou foi a saída de produtos com notas fiscais e com imposto pago, para o quais, no entanto, não havia matéria-prima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Não autoriza o dispositivo em que se basearam os autuante que se transforme a falta de matérias-primas em venda de produtos sem registros, mas apenas que se cobre o imposto não pago sobre essas matérias-primas, conforme acórdão que transcrevo a seguir:

'Auditoria de Produção – Comprovada a utilização de matérias-primas adquiridas desacompanhadas de notas fiscais. Pagamento com recursos decorrentes da presunção de vendas de produtos tributados sem emissão de notas fiscais. Base de cálculo correspondente ao valor das matérias-primas assim adquiridas. (Ac. nº 202-07-445,18/01/95 – DO de 01/07/96).'

No caso, duas hipóteses se configuram: a contribuinte é responsável pelo imposto não recolhido, por essa entrada de matérias-primas desacompanhadas de notas fiscais, conforme dispõe o art. 173 e seu § 1º; b) cabe também a cobrança do IPI devido pela presunção legal da venda de produtos tributado sem a emissão de notas fiscais, conforme está também previsto no próprio artigo 343, § 2º, por estar comprovada uma omissão de receita equivalente ao valor dessas matérias-primas.

Ocorre que o enquadramento legal já descreveu os fatos como sendo de venda de produtos a partir da falta de matérias-primas e não cabe agora ao julgador modificar o lançamento, pois implicaria em deslocar a exigência para fatos diversos daqueles que serviram de base para constituição do crédito tributário."

Da leitura das ementas e dos textos dos acórdãos transcritos se constata que a jurisprudência omnimoda das Câmaras deste Egrégio Conselho firmou que o lançamento derivado da demonstração da falta de insumos justificadores da produção de um ou de determinados produtos acabados, somente pode ser realizado mediante a aplicação da regra contida no § 1º do art. 173 do RIPI/82 ou mediante a aplicação da regra contida do § 2º art. 343 do citado regulamento, limitada, nesta hipótese, a quantificação ou determinação da base de cálculo ao valor integral dos insumos adquiridos sem registro e consumidos no processo produtivo, ou ainda, como se depreende da leitura do trecho do acórdão acima transcrito da lavra do conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, de forma concomitante ou dual.

O dispositivo legal (art. 343, § 1º, do RIPI/82) que fundamentou o lançamento não autoriza a autoridade lançadora a proceder ao cálculo da produção, como realmente fez,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

tomando em conta a falta de matérias-primas como elemento indicador e garantidor de uma pseudo produção.

Ao transformar a falta de matérias-primas em produção concreta e mensurável, a autoridade lançadora propiciou uma produção negativa, que não constitui fato gerador do IPI, pois não houve e nem se presumiu que tenha havido qualquer saída de produtos finais desacompanhados de documentário fiscal.

Desta forma, inverteu-se a aplicação do critério legal, que permite o cálculo da produção através das quantidades de matérias-primas. Ora, em não existindo essa quantidade de matérias-primas, pois a apuração resultou na falta delas, as autoridades lançadoras deveriam ter calculado *prima facie* o valor da matéria-prima faltante e sobre esse valor fazer incidir a maior alíquota praticada pela recorrida, a fim de que essa presumida omissão de receita; receita essa utilizada no pagamento da mencionada matéria-prima, constituindo-se, assim, uma base de cálculo limitada ao valor da matéria-prima adquirida e não registrada.

Ocorre que, depois de feito o lançamento, ele se torna definitivo quanto aos seus fundamentos de fato e de direito, não autorizando a Lei que se desloque a exigência para fatos diversos daqueles que serviram de base para a constituição do crédito tributário, nem para outra hipótese legalmente prevista, fato que ensejaria enquadramento legal novel.

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE,
PRESCRIÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA**

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

A argüição de inconstitucionalidade levantada pela recorrente merece de plano ser afastada porque contraria a jurisprudência assente deste Conselho. A matéria, sendo privativa do poder judiciário, não pode na esfera administrativa ser apreciada.

**PRESCRIÇÃO OU DO DIREITO DE CREDITAR-SE NO
TEMPO PRÓPRIO (PERÍODO DE APURAÇÃO)**

Foram glosados créditos correspondentes às aquisições de insumos efetuadas nos anos de 1987, 1988 e meses de 1989, conforme consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fl. 1.768, em razão dos ditos créditos terem sido alcançados pelo prazo prescricional de cinco anos. O julgado singular confirmou, em sua decisão, a glosa efetuada, fundamentando o seu entendimento do art. 168 do CTN e art. 267 do RIPI/82. Dando cumprimento à diligência solicitada por este Egrégio Conselho (fls. 2.052/2.053), os fiscais



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

autuantes intimaram a recorrente, conforme o Termo de Intimação de fl. 2.857, para "*justificar também o direito ao crédito R\$ 6.561,66 para o período de competência de 30/09/94, demonstrado no trabalho intitulado "Saldo Credor II", uma vez que todos os saldos credores ali corrigidos são anteriores a agosto de 1989 e portanto tem mais de cinco anos a partir do mês da compensação*". Em resposta, a empresa informou, às fls. 2.870, que o prazo extintivo do direito de pleitear a restituição ou a compensação do indébito é de dez anos, por se tratar de lançamento por homologação tácita.

Entendo que o prazo de pedir restituição, compensação ou ressarcimento de tributos é de natureza prescricional e nos termos do art. 168 do CTN extingui-se com o decurso de cinco anos, contados a partir do termo *a quo*, eleito nos termos das hipóteses enumeradas nos incisos I e II do artigo citado. No caso *sub judice*, não se trata de caso do gênero pagamento indevido mas de aproveitamento de créditos, tidos pela recorrida como legítimos, não apropriados no período de apuração próprio, ou seja em tempo certo, e por isso denominados de extemporâneos. A legislação de IPI determina que as entradas de mercadorias, a qualquer título, deverão ser escrituradas no livro Registro de Entradas (art. 274, § 2º, inciso VI) nas colunas intituladas IPI – Valores Fiscais e Operação com Crédito do Imposto, cujos saldos serão transportados para o livro de apuração do IPI, no tempo devido e regulamentado (art. 294, parágrafo único, do RIPI/82). Os créditos básicos de IPI são constituídos mediante destaque na nota fiscal de saída por ocasião de sua emissão; e o direito de o contribuinte aproveitá-los inicia-se na data em que a mercadoria acompanhada da nota fiscal ingressa no estabelecimento adquirente e deverão, então, os ditos créditos serem apropriados no período de apuração fixado no regulamento (art. 267, §§ 1º e 2º).

Portanto, o termo inicial para a contagem do prazo prescricional, relativo ao aproveitamento dos créditos básicos de IPI, começa a partir do dia inicial do período seguinte ao período de apuração encerrado, legalmente estabelecido no regulamento (em geral quinquenal ou mensal), durante o qual deveria ter sido feita a escrituração dos créditos no Livro de Entradas para posterior escrituração dos saldos no Livro de Apuração. Destarte, estão prescritos todos os créditos anteriores a agosto de 1989, cujo aproveitamento só ocorreu em 30/09/94, conforme consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (Doc. nº 1.768).

CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS. GLOSA.

A recorrente se insurge contra a glosa de créditos tributários, apropriados extemporaneamente, inclusive da respectiva correção monetária, a qual a autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente, sob o fundamento de que trata-se de crédito básico indevido, além de prescrito e de correção monetária efetivada sem amparo legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Em relação aos créditos extemporâneos do Imposto sobre Produtos Industrializados, de fato diz o artigo 82, inciso I, do Regulamento do IPI, então vigente, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, que os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, a produtos intermediários e a material de embalagem, incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Claríssima, portanto, a redação da norma legal quanto ao direito de crédito das matérias-primas, embalagens e produtos intermediários, pois é princípio constitucional que esse imposto não é cumulativo, ou seja, trata-se de imposto que incide apenas sobre o valor agregado nas sucessivas operações dentro da cadeia produtiva.

Todavia, não esclarece a lei, porque se trata de matéria de fato a ser verificada e comprovada dentro do infinito universo da atividade industrial, em que circunstância específica um determinado produto se integra ao produto final, ou quando ele sofre desgaste ou, ainda, é consumido no processo industrial, para, então, ser equiparado a matéria-prima ou a produto intermediário, e, em consequência, propiciar crédito.

Das peculiaridades de cada caso concreto decorrem dificuldades para utilização desse direito de crédito devido às formalidades que devem ser observadas, pois, se de um lado a legislação outorga ao contribuinte esse direito, por outro lado, a mesma legislação define, com precisão, em que condições o contribuinte pode dele se utilizar.

Pelo que se observa do processo, a recorrente contratou empresa de auditoria tributária para fazer um levantamento de produtos intermediários que lhe dariam direito ao crédito de IPI pago na aquisição desses produtos, quando adquiridos diretamente de fabricantes, ou incluído no preço, quando adquiridos no mercado atacadista.

Mera listagem desses produtos, sem nenhuma indicação precisa de sua integração ao processo industrial, sem informar em que função ou atividade sofreram desgaste, ou como ocorreu esse desgaste, ou como se operou o consumo, ou seja, de que forma os referidos produtos foram consumidos no processo industrial, não pode ser aceita como suficiente para legitimar a utilização ou aproveitamento dos créditos pleiteados.

Os Auditores fiscais, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fl. 1.765) esclarecem que a empresa anteriormente mantinha fichas próprias do Ativo Permanente para produtos que constam dessa listagem e que deixaram de fazê-lo para considerá-los como produtos intermediários.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

Também a Recorrente, às fls. 1.985, indica a existência de sucatas e restos do processo secundário de fermentaria que não fazem parte do processo industrial, e enfatiza sobre *"diferenças de aspectos não dimensionáveis relativos a sucatas de materiais de manutenção de instalações, máquinas, equipamentos, móveis e utensílios.."*

Pela listagem dos produtos, objeto do crédito extemporâneo, pode-se admitir que esses produtos foram utilizados pelo estabelecimento em diversas atividades, não estando comprovado que se destinaram ao processo industrial e foram nele consumidos. Não se pode saber através dessa listagem, se foram utilizados, meramente a título de exemplo, para a manutenção dos portões do estabelecimento, veículos, móveis e utensílios e outros fins diversos daquele previsto no Regulamento.

Dessa forma, constituirá liberalidade, que conflita com o procedimento administrativo regulamentar, aceitar os créditos escriturados de forma descomedida e desordenada, atropelando preceitos e procedimentos.

PRESCRIÇÃO OU DO DIREITO DE CREDITAR-SE NO TEMPO PRÓPRIO (PERÍODO DE APURAÇÃO)

CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

A glosa da correção monetária dos créditos extemporâneos feita pelas autoridades lançadoras deve ser mantida, não só em razão da falta de expressa previsão legal como, também, em obediência à jurisprudência emanada das Câmaras julgadoras que compõem este egrégio Conselho, conforme se verifica dos acórdãos, abaixo transcritos:

"IPI – CRÉDITO DO IMPOSTO. Os produtos precedentes da Zona Franca de Manaus, amparado pelo isenção do IPI, não dá direito a crédito ao seu adquirente industrial que seu saída a produto tributado. IPI – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. Impossibilidade de autorizar a correção monetária, face a legislação pátria adotar o valor monetário nominal, para aproveitamento dos créditos extemporâneos ou do saldo credor transferido de um período para outro. Recurso a que se nega provimento. (acórdão nº 202-08.595 de 29/08/1996, Conselheiro – Relator Antônio Sinhiti Myasava).

IPI – I) VALOR TRIBUTÁVEL: As disposições do art. 67 do RIPI/82 só se aplicam ao estabelecimento que renovar ou restaurar o produto para consumo mediante operação de renovação ou recondicionamento; II) CRÉDITOS BÁSICOS: Somente geram direito ao crédito os produtos que se integram ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

novo produto fabricado e os que embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação; III) CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS: Inadmissível a correção monetária e créditos do IPI, mesmo extemporâneos, enquanto instrumento do princípio constitucional da não-cumulatividade; IV) RETROATIVIDADE BENIGNA: A multa de ofício, prevista no inciso II do art. 364 do RIPI/82, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (acórdão nº 202-09.514 de 16/09/1997, Conselheiro – Relator Antônio Carlos Bueno Ribeiro).

IPI – CRÉDITOS – Incabível o crédito do imposto na aquisição de produtos que não integram o processo produtivo. CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – Inadmissível a correção monetária de créditos do IPI, mesmo extemporâneos, enquanto instrumentos da não-cumulatividade. Inexiste previsão legal para a hipótese nos diplomas de regência. Art. 114 do RIPI/82. Recurso a que se nega provimento. (acórdão nº 201-70.510 de 20/11/1996, Conselheiro – Relator Valdemar Ludvig).

IPI – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – I INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS, ISENTOS OU DE ALÍQUOTA ZERO – Não há previsão legal para o crédito do IPI sobre insumos que sequer tenham sofrido a incidência do imposto em operação anterior, como no caso vertente. II) CORREÇÃO MONETÁRIA – Ainda que precedente o crédito, inexistente hipótese de correção monetária de créditos extemporâneos dentre as elencadas no art. 114 do RIPI/82. III) CONSTITUCIONALIDADE – Falece competência às autoridades administrativas para o exame da matéria, reservada ao poder judiciário. Recurso negado. (acórdão nº 201-03.228 de 28/03/1990, Conselheiro – Relator Antônio Carlos de Moraes).

IPI – LANÇAMENTO – A falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais relativo à multa de ofício e aos juros de mora. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E BÁSICOS – Não há previsão legal para o contribuinte industrial se valer de créditos extemporâneos sobre matérias intermediários, de uso e consumo próprio, para redução do lançamento de ofício, quando nos autos não existe qualquer prova. CORREÇÃO MONETÁRIA – Incabível pleitear correção dos créditos a partir da data da entrada da matéria prima até a data da efetiva compensação com débitos. Tais créditos, meramente escriturais, por sua natureza, não se



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Acórdão : 203-07.787
Recurso : 104.337

incorporam ao patrimônio do contribuinte. Precedentes do STF e do STJ sobre o assunto. Recurso negado. (acórdão n° 202-12.890 de 17/04/2001, Conselheiro – Relator Adolfo Montelo).

IPI - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – CORREÇÃO MONETÁRIA – Não há previsão legal para a correção dos créditos extemporâneos registrados pela empresa. Precedentes do STF. Recurso negado. (acórdão n° 203-05.143 de 09/12/1998, Conselheiro – Relator Renato Scalco Isquierdo).

IPI – CORREÇÃO MONETÁRIA – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – Ainda que procedentes os créditos, inadmissibilidade de correção monetária se efetuados a destempo. Inexistência no caso, da hipótese dentre as elencadas no art. 114 do RIPI/82. Recurso negado. (acórdão n° 203-00.776 de 20/10/1993, Conselheira – Relatora Maria Thereza Vasconcellos de Almeida).”

Diante do exposto e do mais que dos autos consta, dou provimento parcial para excluir do lançamento a parte relativa à auditoria de produção, baseada no levantamento de elementos subsidiários preconizado no art. 343 do RIPI/82, e manter a glosa relativa aos créditos extemporâneos.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2001

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO