



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19
Sessão : 08 de dezembro de 1997
Recurso : 104.337
Recorrente : IRMÃOS ZEN S.A.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

DILIGÊNCIA Nº 203-00.633

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

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1997


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente e Relator

cl/cf



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

Recurso : 104.337

Recorrente : IRMÃOS ZEN S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 1770/1779, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, apurados em decorrência de:

1 - diferença apurada em auditoria de produção realizada no exercício de 1994, confrontando-se a produção registrada e o consumo de matéria-prima necessária para se obter tal produção, conforme descrito e relatado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às fls. 1757/1767; e

2 - aproveitamento de crédito básico indevido e extemporâneo de IPI sobre compra de equipamentos, materiais e insumos, conforme demonstrado no auto, às fls. 1778, e no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às fls. 1767/1769.

Inconformada com a exigência do crédito tributário apurado, a autuada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 1782/1817, argumentando em síntese:

A) PRELIMINARMENTE

1 - INCAPACIDADE DOS AUDITORES FISCAIS.

A autuada alegou que os Auditores Fiscais não têm competência legal para realizar auditoria de produção e nem para examinar a contabilidade, os livros contábeis e fiscais da empresa por não serem contadores devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade - CRC.

O exercício dessas atividades, privativas dos contadores, por pessoas não habilitadas legalmente junto ao CRC, viola o princípio da reserva legal (Constituição Federal/88, art. 5º, II e XIII) e atenta contra a legislação federal que regulamenta a profissão (art. 25, "c", do Decreto-Lei nº 9.295/46; art. 163, § 5º, da Lei nº 6.404/75) e, como consequência da incapacidade jurídica do Agente, seu trabalho resta sem eficácia administrativa-fiscal e sem validade jurídica (CC-arts. 82; 145, V).



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

B) NO MÉRITO

1) INVALIDADE DA AUDITORIA DE PRODUÇÃO.

Argumenta que a ação fiscal ficou restrita aos arquivos magnéticos, documentos e informações específicas, solicitadas pelos auditores. Não houve a preocupação de se examinar o conjunto de seus livros fiscais e contábeis.

Alega, ainda, que todas suas operações estão registradas em seus livros contábeis e fiscais e como o exame de tais livros não os desclassificou, têm-se como corretos os registros neles efetuados. A suposta diferença apurada não teria sido comprovada.

2) DA REALIDADE DOS FATOS - INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO.

Argumenta que é fabricante de peças para veículos automotores, tendo como carro-chefe os impulsores de partida e complementarmente fabrica outras peças, tais como: mancais, suportes, polias, ventoinhas, porta-escovas e outras, também, para a indústria automobilística. Os auditores fiscais encontraram, inicialmente, uma diferença de 122.738 quilos de matéria-prima entre o consumo efetivamente comprovado e a quantidade de matéria-prima necessária à produção registrada. Para a produção seria necessário 1.292.922 quilos e só foram consumidos 1.169.922. Logo, houve excesso de produção e não falta.

Intimada a comprovar a diferença, prestou as informações e esclarecimentos necessários. No entanto, os auditores fiscais aceitaram as justificativas para apenas 62.289,24 quilos, restando ainda uma diferença de 60.448,71 quilos sobre a qual foi lavrado o auto de infração.

3) DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO ART. 343, § 1º DO RIPI/82.

Alega que a suposta diferença encontrada pela fiscalização é resultante de falta de matéria-prima, ou seja, excesso de produção. Nesse caso, seria alcançada pelo parágrafo 1º do art. 343 do RIPI/82, que no seu entendimento só pode ser aplicado nos casos de falta de produção.

Ora, sendo a falta de matéria-prima que gerou mais produção, é inaplicável o disposto no § 1º do art. 343 do RIPI/82, já que o objetivo deste é a falta de produção que deve ter incidência do IPI não recolhido.

63



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

Os auditores tomaram como base de cálculo do suposto tributo devido o produto identificado sob o código 6.420.145 (placa de mecanismo de revólver), classificado na TIPI sob o código NBM/SH 9305.10.0000, alíquota de 45,0 %, preço de venda de R\$ 3,36 por unidade, que teria sido obtido com a diferença de matéria-prima apurada.

Dessa forma, entende que, se aplicável o parágrafo 1º do art. 343 do RIPI/82, deve ser sobre a matéria-prima e não sobre o excesso de produção que já foi tributado.

4) DA ALÍQUOTA E PREÇOS APLICADOS - CRITÉRIO.

Discorda da metodologia adotada pelo Fisco para a escolha do produto a ser tributado e menciona que os próprios fiscais reconheceram que o carro-chefe das vendas é os impulsores de partida, que no ano de 1994 consumiram 96,55 % do total de toda a matéria-prima utilizada na produção e que o produto utilizado como base de cálculo do imposto sobre a diferença apurada no mesmo ano representou 0,09 % do total produzido.

Afirma que, embora o § 1º do art. 343 do RIPI/82 autorize, na falta de elementos na escrita do contribuinte, o cálculo do imposto com base nas alíquotas e preços mais elevados, os auditores usaram apenas um produto, alegando impossibilidade de identificação daqueles que ensejaram tal diferença.

Noutro ponto, alegou que o valor do lançamento viola o princípio da capacidade contributiva da empresa previsto no parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal, especialmente, considerando-se que o carro-chefe das vendas é os impulsores de partida, tributados à alíquota de 15 %.

5) CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - VALIDADE DO APROVEITAMENTO.

Alega direito ao creditamento extemporâneo por tratar-se de créditos relativos a insumos necessários à sua atividade industrial e produtos intermediários que substituíram aqueles que foram inutilizados ou sofreram desgaste no processo produtivo. Entende, ainda, que tais créditos devam ser corrigidos, pois, qualquer legislação infraconstitucional que negue a correção monetária para os créditos escriturados, extemporaneamente, fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva da isonomia, da não cumulatividade do IPI e do não-confisco. Correção monetária não é ganho de capital mas atualização do valor nominal.

Após citar o parágrafo 3º, inciso II do art. 153 da Constituição Federal, a manifestação de vários juristas e decisões dos tribunais sobre o assunto, conclui ter direito ao crédito extemporâneo do IPI, aqui discutido, inclusive, porque a própria União o reconhece.



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

A impugnação foi, então, julgada pela autoridade de primeira instância, que manteve, parcialmente, o lançamento, reduzindo apenas a multa de ofício de 100,0% para 75,0% e mantendo inalterados os demais valores, conforme Decisão nº 0527/97, cópia às fls. 1952/1966, sob as seguintes ementas:

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)
AUTO DE INFRAÇÃO**
Período: julho a dezembro de 1994.

ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS - Levantamento efetuado por meio dos registros nos livros fiscais e contábeis, notas fiscais de vendas dos produtos e de aquisição dos insumos, consumo destes, estoques existentes, apoiado nos arquivos magnéticos da empresa e declarações tomadas a termo, atendem o que preceitua o art. 108 da Lei nº 4.502/64, recepcionado no art. 343 do RIPI/82. Se do levantamento forem apuradas faltas não validamente justificadas pelo contribuinte, sobre elas incidirá o imposto, por força do mesmo dispositivo; exigência que atende o princípio da legalidade. As faltas encontradas representam sempre omissão de receita e como tal devem ser tratadas.

PRESCRIÇÃO - Prescreve em cinco anos o direito do contribuinte pleitear o crédito do imposto, nas aquisições de insumos utilizados na industrialização de produtos tributados, contados a partir da efetiva entrada dos insumos no estabelecimento industrial (art. 174 da Lei nº 5.172/66 e art. 97- I do RIPI/82).

CORREÇÃO MONETÁRIA - CRÉDITOS ESCRITURADOS COM ATRASO - Inadmissível a correção monetária de créditos do imposto escriturados, extemporaneamente, nos livros fiscais, por inexistência de previsão legal.

As decisões judiciais decorrentes de ações impetradas por particulares só beneficiam aqueles que delas fazem parte.

REDUÇÃO DA MULTA - A multa de ofício de cem por cento lançada com base no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI/82), será reduzida para 75% conforme previsto no art. 45, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, disciplinado pelo Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 9/97.



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR - Os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional são competentes, para no âmbito da Secretaria da Receita Federal executarem os trabalhos de fiscalização externa, e será exercida sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade ou de isenção (Lei 5.172/66, art. 194; Lei 4.502/64, art. 93 e 94).

Irresignado com a decisão singular, a Contribuinte, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fis. 1971/2019, aduzindo as seguintes razões:

I - DOS FATOS

1.1. a Recorrente, após procedimento regular de fiscalização, teve emitido contra si um Auto de Infração, lhe impondo uma exigência correspondente a 3.129.143 UFIR, incluindo o principal e acréscimos legais, por supostas infrações relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

1.2. O Termo de Verificação e Constatação Fiscal indicou com precisão a atividade preponderante da recorrente e após uma série de levantamentos e esclarecimentos da empresa apurou uma diferença de matéria-prima de 60.448,71 quilos, referente à quantidade de matéria-prima adquirida e consumida e quantidade de matéria-prima necessária para obtenção da produção registrada. De outro lado, constatou, também, o registro de valores lançados no Registro de Apuração do IPI, coluna 005 - Outros Valores, que a Recorrente informou tratarem-se de créditos decorrentes de aquisições de materiais consumidos, de maneira direta ou indireta, no processo de produção.

1.3. Em relação à diferença apontada, embora o Auto de Infração contenha histórico pormenorizado, não dá maiores explicitações a que se refere, a não ser a alegação de que se trata de uma suposta "diferença não comprovada" em sua produção apurada.

1.4. A alegada diferença, segundo o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, item 03, pressupõe a aquisição por parte dessa empresa de matéria-prima, sem o competente registro contábil e fiscal.

1.5. Dessa diferença, resultou o entendimento fiscal de que a recorrente infringira o art. 343, § 1º do RIPI/82. Para efeitos tributários essa diferença foi transformada no produto de maior alíquota e valor, sob o pressuposto de ter sido impossível a identificação dos produtos que ensejaram tal diferença.



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

1.6. Já os créditos tributários escriturados extemporaneamente não foram aceitos por suposta violação dos arts. 107, II, c/c os arts. 59, 82, incisos I e IX, 93, 112, inciso IV, do RIPI/82.

1.7. Não se conformando com o ato fiscal, a Recorrente apresentou impugnação, com as razões de fato e de direito, abordando vários aspectos que, no seu entendimento, tornavam nulo o Auto de Infração ou que indicavam a sua improcedência.

1.8. No julgamento de primeira instância foi mantido o ato fiscal em sua essência, rejeitada a preliminar argüida e, no mérito, apreciou apenas parcialmente os termos da impugnação apresentada, finalizando com a redução da multa aplicada, face à superveniência da legislação que impunha tal condição.

1.9. Daí o presente recurso, em que se reitera os termos da impugnação, como razão deste recurso, repetindo-se na íntegra a forma como foram expostos inicialmente, observando que os anexos citados são os mesmos, pelo que deixa de juntá-los neste recurso, no qual foram acrescentados os comentários recursais contra a decisão relativos a cada item e com novos aspectos que se fazem necessários. Apenas no que se refere ao inciso IV da impugnação, não se repete seus termos, mas mesmo assim os reitera como integrantes deste recurso.

1.10. Ressalte-se, ainda, que deve atentar, também, para as preliminares de nulidade da decisão, por evidente cerceamento do direito de defesa, em face da não apreciação dos argumentos expostos, como adiante se verá, em cada um dos seguintes itens:

- a) 4 (Da Invalidade do Auto de Infração - A Auditoria da Contabilidade como um Todo);
- b) parte do 5 (Da Realidade dos Fatos - Inexistência de Infração);
- c) 7 (Dos Preços e Alíquotas Aplicadas - Da Escolha Inadequada do Produto Base);
- d) 8 (Das Alíquotas e Preços Aplicados - Critério Legal de Aplicação); e
- e) IV (Dos Créditos Extemporâneos - Da Validade de seu Aproveitamento).

II - PRELIMINARES

2. DA INCAPACIDADE DOS AUDITORES FISCAIS.

2.1. A autuada insiste em alegar que os Auditores Fiscais não têm competência legal para realizar auditoria de produção e nem para examinar a contabilidade, os livros contábeis e



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

fiscais da empresa por não serem contadores devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade - CRC.

O exercício dessas atividades, privativas dos contadores, por pessoas não habilitadas legalmente junto ao CRC, viola o princípio da reserva legal (Constituição Federal/88, art. 5º, II e XIII) e atenta contra a legislação federal que regulamenta a profissão (art.25, "c" do DL nº 9.295/46; art. 163, § 5º, da Lei nº 6.404/75) e, como consequência da incapacidade jurídica do Agente, seu trabalho resta sem eficácia administrativa-fiscal e sem validade jurídica (CC-arts. 82, 145, V).

Em razão desta preliminar, requereu a anulação do Auto de Infração questionado, como medida de direito, antes mesmo das análises do mérito, por falta de prova da qualificação técnica dos Auditores Fiscais que o realizaram.

COMENTÁRIOS RECURSAIS:

Apreciando esta preliminar, a autoridade julgadora "a quo" entendeu que os Agentes Fiscais de Tributos Federais estão devidamente autorizados a promover a fiscalização de tributos de competência da União, a teor dos arts. 91, 93 e 94 da Lei nº 4.502/64, do Decreto nº 63.659/68, do art. 1º do Decreto nº 63.659/68, do art. 1º do Decreto-Lei nº 34/66, do art. 94 e 95 do Código Tributário Nacional e pelo Decreto-Lei nº 2.225/85.

Com o devido respeito ao entendimento colocado pela autoridade julgadora, a sua interpretação é inteiramente equivocada, quanto às disposições legais citadas e quanto à transferência da fiscalização para particulares.

Em primeiro lugar, os dispositivos legais citados deferem tão-somente ao Estado o poder de fiscalização, definindo o Órgão competente para sua execução, as pessoas sujeitas à fiscalização e suas obrigações, sendo a atribuição deferida a seus agentes fiscais, no caso aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, devidamente concursados.

Esses aspectos nunca foram postos em dúvida pela Recorrente. Neste processo, a Recorrente insurgiu e se insurgiu contra aquilo que diz respeito à habilitação e competência dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional no que tange a aspectos de fiscalização que envolvem auditoria e perícia, atividades estas exclusivas de contadores, segundo o Decreto-Lei nº 9.245/46.

Portanto, compete ao Poder Público contratar, para atividade que envolve fiscalização com auditoria e perícia, pessoas devidamente habilitadas para tal fim, a teor do Decreto-Lei nº 9.245/46, já que é princípio constitucional (art. 37 da Constituição Federal).

D



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

Em segundo lugar, no que tange à alegação de que o Estado estaria impedido de exercer a fiscalização, frente aos fatos e o direito alegados pela ora recorrente, esta não tem qualquer procedência pelo fato de que, para consecução de seus objetivos de fiscalização, inclusive pericial, basta ao Estado contratar e treinar as pessoas habilitadas por lei para tal mister.

III - DA DIFERENÇA INSUMOS/PRODUÇÃO

3. DO ENQUADRAMENTO DA INFRAÇÃO.

3.1- Segundo o Auto de Infração, a exigência do IPI sobre a suposta diferença apurada pelos Auditores Fiscais decorreu de violação do art. 343, § 1º, c/c os arts. 54, 56, 59, 107, inc. III, 322 e 340, todos do Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82).

3.2- Reproduz, na íntegra, os dispositivos legais citados acima e informa que suas citações foram feitas para maior clareza e para demonstrar que a impugnante não violou nenhum deles.

COMENTÁRIOS RECURSAIS

3.3. Este item expõe apenas as disposições legais inerentes à matéria em discussão, como exposto no item 3.2 acima.

4. DA INVALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA AUDITORIA DE PRODUÇÃO COMO UM TODO.

4.1. A ação fiscal se fundamentou em apurar eventual falta no confronto dos elementos de que trata o *caput* do art. 343 do RIPI/82, com base no pedido dos arquivos e documentos específicos da impugnante.

4.2. Igualmente, se constata que a apuração foi feita com base nesses arquivos e documentos específicos e nos demais documentos e esclarecimentos prestados pela impugnante.

4.3. Dessa ação fiscal restrita aos arquivos e informações específicas, chegaram a conclusão de que a impugnante apresentava uma suposta "diferença não comprovada", resultante do confronto entre os elementos mencionados no *caput* do art. 343 do RIPI/82.

4.4. A ação dos Auditores Fiscais apresentou alguns aspectos que por si só invalidam o Auto de Infração. É que ele se ativeram, inicialmente, a apurar exclusivamente indícios

17



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

de existência de diferença dita por eles de não comprovada, além de não levarem em consideração uma série de outros aspectos de fundamental importância.

4.5. Faltou a verificação de todos os livros fiscais e contábeis, em todo o seu conjunto, e não meramente a aspectos específicos como foi feito pelos Auditores Fiscais.

4.6. Os arquivos, documentos e esclarecimentos, nos exatos e estritos termos em que foram solicitados, não eram e não são suficientes para provar a diferença da qual os auditores fiscais têm apenas indícios. Deveriam estender sua verificação aos demais livros, documentos e registros fiscais e contábeis da empresa, especialmente aqueles relativos a controles de bens e materiais não vinculados à produção.

4.7. Ora, é primado em direito que indício não é prova, mas apenas um caminho que pode conduzir a descoberta de uma verdade ou de uma fraude, princípio inteiramente válido em auditoria fiscal.

4.8. Tanto o indício como a presunção são sempre hipóteses e por isso continuam sendo recusados como prova em direito.

4.9. Não é possível, sob o aspecto contábil, fiscal ou policial ou de direito, confundir indícios, presunções ou hipótese, como prova efetiva e definitiva.

4.10. Os indícios de prática de irregularidades fiscais devem ser perqueridos, pesquisados e comprovados para que sirvam de sustentação à acusação fiscal. No caso específico, houve apenas indícios de uma diferença não comprovada nos elementos de confronto de que trata o art. 343 do RIPI/82.

4.11. Na apuração da suposta diferença, os auditores fiscais, à vista da informação de que os resíduos do processo de produção são vendidos como sucatas, consideraram num primeiro momento o montante de sucatas vendidas como sendo as perdas havidas naquele processo. Posteriormente, deduziram do montante das sucatas vendidas quantidades relativas a elementos de fora do processo industrial, que no entender deles eram justificáveis.

4.12. Ora, todo esse procedimento fiscal, sem dúvida alguma, leva a indícios de uma diferença de forma meramente subjetiva e não uma prova irrefutável e insofismável. A esse respeito, a Egrégia 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 201-66.590/90, assim se pronunciou, como traduzido em sua ementa, que, "mutatis mutandi", se aplica ao caso:

PA



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

“Lançamento de ofício baseado em elementos subsidiários. Embora legítima de apuração, por esse sistema (art. 108, da Lei nº 4.502/64), a **produção**, a saída de produtos, sem Nota Fiscal, é **necessário que haja elementos de convicção quanto a objetividade dessa saída**. Recurso provido.” (Destaque nosso).

4.13. Embora o acórdão citado refira-se a aspecto de produção com presunção de saída de produtos tributados (neste caso é o inverso, excesso de produção), o essencial é que haja elementos de convicção para a questão.

4.14. Não há elementos de convicção ou provas suficientes, mas apenas meras alegações indiciárias, sob o pressuposto de que as sucatas vendidas, excluídas aquelas aceitas como estranhas ao processo industrial, eram decorrentes das matérias-primas adquiridas.

4.15. Na realidade, os Auditores Fiscais não se aprofundaram na análise dos livros e documentos fiscais que formam todo o conjunto da escrita fiscal e contábil da empresa, limitando-se tão-somente sua ação nos documentos, arquivos e esclarecimentos entregues pela **IMPUGNANTE** e o que é mais grave, com isso transferir o ônus da prova, que lhes incumbia, para o contribuinte.

4.16. Além dos arquivos, documentos e informações entregues, os Auditores Fiscais sequer requisitaram outros como era de seu dever de ofício para provar a existência da suposta diferença, dita não comprovada.

4.17. Prova compete a quem alega. Não é dever da impugnante fazer prova e sim dos Auditores Fiscais. O dever da impugnante era manter em ordem a sua escrituração fiscal e contábil e pô-la à disposição da fiscalização.

4.18. A ação dos Auditores Fiscais não poderia ficar restrita a aspectos específicos ou estanques, deveria ser ampla.

4.19. Com efeito, os livros contábeis e fiscais, mantidos com observância das formalidades legais, somente provam em favor do comerciante (no caso a impugnante).

4.20. As operações realizadas pela impugnante foram regularmente e devidamente registradas em seus livros contábeis e fiscais, à vista de documentos legítimos emitidos por ela própria e terceiros de acordo com a legislação aplicável. Tais livros foram escriturados e mantidos com observância das formalidades legais.

D



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

4.21. Logo, não desclassificados, hão de ser reputados como corretos os registros neles realizados. Se não houve essa desclassificação, o Auto de Infração é nulo desde o seu início, no que diz respeito à diferença de 60.448,71 quilos, pois contida nas operações realizadas pela impugnante.

COMENTÁRIOS RECURSAIS

4.22. As alegações objeto deste item não mereceram análise específica da autoridade julgadora "a quo", pois, ao apreciar o mérito, se ateve exclusivamente ao item do Auto de Infração denominado Auditoria de Produção, que tem relação apenas com a forma como foi realizada, com base em controles específicos, e que se relaciona com outros aspectos abordados pela recorrente e que serão abordados em itens posteriores, inclusive no que diz respeito ao arbitramento.

4.23. A autoridade julgadora "a quo", ao deixar de abordar aspectos concordando ou não com eles, através de uma exposição clara e precisa de suas razões, está cerceando o direito de defesa da recorrente, face ao duplo grau de jurisdição consagrado no Processo Administrativo, pois não lhe está sendo dado o direito de contraditar.

4.24. A liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas e aproveitamento de laudos periciais não lhe autoriza a deixar de apreciá-los e sobre ele pronunciar, quando alegados pela parte em suas peças de defesa, sob pena de cerceamento.

4.25. É nula a decisão que não enfrenta questões suscitadas pela parte em sua defesa. Neste sentido é o Acórdão 103.102-139 (27/04/92), que assim expressou em sua ementa:

"NULIDADE - A falta de apreciação de argumentos expendidos na impugnação acarreta nulidade da decisão proferida em primeira instância."

4.26. No mesmo sentido são os Acórdãos n^{os} 106-05.811 (17/08/93), 106-06.301 (12/04/94), 106-08.230 (22/08/96), 106-08.236 (21/08/96) e 106-08.243 (17/09/96), todos da 6^a Câmara do 1^o Conselho Contribuinte, sendo o primeiro assim ementado:

"NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DA DECISÃO - PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA - É nula, por cerceamento de defesa, a decisão na qual não são apreciados os argumentos apresentados pelo contribuinte, contrários ao lançamento impugnado (art.148-CTN)."

DT



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

4.27. É o que ocorreu no caso. Os argumentos expendidos pela recorrente em todo o item 4 acima não foram apreciados em primeira instância e enfrentados na decisão, apesar de contidos no próprio relatório da autoridade julgadora.

5- DA REALIDADE DOS FATOS - INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO

5.1. Segundo comprovaram os Auditores Fiscais, a impugnante é fabricante de peças de veículos automotores, tendo como carro-chefe a produção e venda de impulsores de partida e, complementarmente, fabrica mancais, suportes, polias, ventoinhas, porta-escovas e outros itens para as indústrias automotivas.

5.2. Os produtos fabricados, tanto para comercialização própria, como por encomendas de terceiros, são objeto de controle quantitativo, desde a entrada dos insumos necessários às suas industrializações até as suas vendas finais, inclusive a movimentação dos estoques iniciais e finais.

5.3. Para o exercício de sua atividade, a empresa necessita de apoio de outras atividades que exigem a compra, utilização e consumo de outros materiais e implementos que se exauzem a curto prazo, sem falar nos bens registrados no Ativo Permanente.

5.4. Na ação fiscal, efetuada com base nos documentos e arquivos fornecidos pela impugnante e, complementarmente, à vista de outros elementos e informações, os Auditores apontaram, inicialmente, uma diferença de 122.738 quilos entre o consumo registrado de matéria-prima e o consumo de matéria-prima necessário para a produção registrada, sendo essa última superior a primeira.

5.5. Na realidade, como já posto anteriormente, foi esquecido um aspecto fundamental, qual seja, a escrita fiscal e contábil deve ser analisada como um todo. Os Auditores Fiscais buscaram apenas amparo no art. 343 do RIPI/82.

5.6. A partir daí, os Auditores Fiscais, dentro de um levantamento ao mesmo tempo lógico e de outro lado considerando aspectos empíricos e, ainda, desconsiderando outros elementos fundamentais, entre os quais as perdas havidas no processo de fabricação (para esse fim considerou as sucatas vendidas), apuraram indícios e presumiram a existência de falta de matéria-prima para a produção constatada.

5.7. Como dito anteriormente, tanto o indício como a presunção são sempre hipóteses e como tais devem ser perqueridos, pesquisados e, por fim, comprovados, para servir de



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

sustentáculo à acusação fiscal. No caso em questão, a autuação fiscal decorreu simplesmente da presunção de uma diferença não comprovada no cálculo da produção.

5.8. Tecnicamente, a ação dos auditores fiscais buscou os arquivos e documentos que registraram as operações realizadas pela impugnante no período de 01/01/94 a 31/12/94, inclusive Notas Fiscais que acobertaram todas as saídas de produtos promovidas pela empresa.

5.9. Com base nos documentos e arquivos fornecidos e, complementarmente, à vista de outros elementos e informações prestadas, apuraram uma diferença de 122.738 quilos no cálculo da produção, dado como consumo registrado de matéria-prima menor que o consumo de matéria-prima necessário para a produção registrada.

5.10. Descreve como foi apurada a diferença, repetindo o demonstrativo constante do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às fls. 1763 do processo.

5.11. À época, intimada a justificar a diferença, a impugnante prestou as seguintes informações e esclarecimentos:

1- os componentes intermediários de ferro fundido (mancais e polias), códigos 521.000.0; 645.000.3; e 764.001.3, sofrem processo industrial (usinar, furar, rosquear), resultando perdas (sucatas), transformando-se em componentes acabados códigos 521.000.0; 645.000.0; e 764.001.0. As sucatas no ano de 1994 somaram o montante de 21.247,02 kg. Como os componentes intermediários de ferro fundido já citados e os componentes acabados também citados não foram considerados para efeito de estoque inicial, entradas e estoque final, as sucatas resultantes desse processo industrial não poderiam ser consideradas como saídas (vendas);

2- nos relatórios de Fichas Técnicas com Pesos (em gramas) dos componentes, os produtos de códigos 639.220.5 e 639.234.5 foram considerados com peso maior, decorrente da inclusão nas mesmas do produto intermediário de código 639.064.1, resultando uma diferença a maior de 24.445,27 kg no consumo de matéria-prima necessário para a produção registrada de produtos acabados;

3- de acordo com CI do Setor de Suprimentos, datada de 25/10/95, no ano de 1994 foram incluídas nas vendas de sucatas resultante de processo industrial 57.360 quilos de outros materiais, conforme especificado na referida comunicação; e

4- o Departamento de Ferramentaria, através de CI, datada de 26/10/95, que também foram incluídos nas vendas de sucatas resultante do processo industrial, 9.720 kg de ferramentas, conforme especificado em relação anexa, que se desgastaram em 1994.



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

Pelo acima exposto, constata-se que não foram considerados os efeitos das quantidades apontadas, que chegaram a 112.772,29 quilos, aproximadamente, sendo a diferença restante decorrente de efeitos não dimensionáveis de:

- a) sucatas de materiais de manutenção de instalações, máquinas, equipamentos, móveis e utensílios;
- b) sucatas e restos do processo secundário de ferramentaria (não está no processo industrial); e
- c) diferença do sistema de peso padrão utilizado pela empresa, que não representa um valor real absoluto, como já evidenciado em relatórios apresentados, onde se constata alterações, devidamente atualizadas.

5.12. Analisadas as informações acima e outras prestadas posteriormente, os Auditores Fiscais aceitaram abater as diferenças de 21.247,02 kg, item 01; 24.445,27 kg, item 02; 6.877,0 kg, item 03; e 9.720,0 kg, item 04.

5.13. Aceitas essas diferenças, a quantidade de matéria-prima necessária para a fabricação dos produtos produzidos, reduziu-se para 1.268.215,19 quilos, restando, ainda, a descoberto, uma diferença de 60.448,71 kg, que foi, afinal, objeto do Auto de Infração.

5.14. Não foram aceitas e nem levadas em consideração as seguintes informações:

- a) a inclusão na venda de sucatas resultantes do processo industrial de outros materiais especificados em CI do Setor de Suprimentos no montante de cerca de 48.000,0 kg (57.360-9.360/tambores);
- b) diferença de aspectos não dimensionáveis relativos a sucatas de materiais de manutenção e instalação, máquinas, equipamentos, móveis e utensílios (não incluídos no processo industrial); e
- c) diferença não dimensionável correspondente ao sistema de peso padrão utilizado pela empresa, que não representa um valor real absoluto.

5.15. Com relação ao item "a" foi esclarecido posteriormente que os materiais sucateados são decorrentes de bens de fabricação própria com prazo de vida útil inferior a um ano,



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

materiais de consumo e peças para manutenção preventiva e corretiva das máquinas, dos quais não se possuía controle.

5.16. Os Auditores Fiscais não aceitaram as justificativas prestadas pela impugnante, alegando que esses bens tinham vida útil superior a um ano, inclusive baseando em fotografias e que, portanto, deveriam estar registrados no imobilizado.

5.17. De imediato há de se ressaltar que tais fotografias são extemporâneas e não identificam os bens sucateados e vendidos, pois, como os próprios Auditores Fiscais indicam, nenhum bem do Ativo Permanente foi baixado e vendido como sucata em 1994. Quando muito tais fotografias servem apenas como mero indicativo de alguns bens existentes à época em que foram tiradas. Portanto, são despidas de qualquer valor probante.

5.18. Se fotografias tiradas tem algum valor, a impugnante junta também a este processo as que tirou do seu depósito de sucatas identificando vários bens, materiais, peças, tambores e outros elementos.

5.19. Ademais, buscando amparo em sua contabilidade e registros auxiliares, que não foram levados em consideração pela fiscalização, se constata que efetivamente a impugnante adquiriu e consumiu ou substituiu uma série de bens e materiais que foram sucateados e como tais vendidos.

5.20. A impugnante adquiriu bens materiais que transitaram por contas de almoxarifado e outros de consumo imediato lançados diretamente em conta de despesas. Dentre tais bens e materiais se destacam os que estão relacionados no demonstrativo anexo 04 sob o título Notas de Entradas Referentes a 1994

5.21. Como se pode verificar pelo referido demonstrativo são bens e materiais de expressivo valor e quantidade, valendo destacar que uma parte apenas pode ser identificada por peso (kg) e outras por unidades, que de certo modo não podem ser dimensionadas em peso e nem foram controladas por tal unidade de medida.

5.22. Esses bens, na sua quase totalidade, foram utilizados em processo secundário necessário à produção industrial e nele se diluíram. Esgotada a sua utilização, foram considerados, na sua maioria, como sucatas e assim vendidos.

5.23. O controle de todas as sucatas, por suas variedades e inexpressivo valor econômico, não recomendavam, como não recomendam, qualquer controle. Esse se tornaria, excessivamente, oneroso.

D7



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

5.24. A impugnante, como reconhecem os Auditores Fiscais, avalia seus estoques pelo custo de produção, possuindo sistema de custo integrado e coordenado com o restante da contabilização. Nesta avaliação, quer dos custos de produção, quer dos estoques, está considerado o valor relativo às "perdas" havidas no processo, inclusive aquelas que transformaram em sucatas.

5.25. As operações, especialmente as aquisições realizadas e seu consumo, estão devidamente registradas na contabilidade, no livro diário, tendo sido lançadas em conta específica. E por representarem, essencialmente, operações de consumo, os referidos bens e materiais, uma vez exauridos, a sobra ou o bem substituído é vendido como "sucata".

5.26. O controle de "sucatas" não é realizado, face ao seu valor inexpressivo e, principalmente, porque essas não são consideradas como parte do processo produtivo.

5.27. Como tais operações, especialmente a compra desses bens e materiais, estavam registradas nos livros e fichas de sua contabilidade, fica evidenciada a inexistência da diferença de matéria-prima não comprovada.

COMENTÁRIOS RECURSAIS

5.28. Na decisão, as alegações de impugnação deste item foram tratadas em conjunto com as do item 6, seguinte, face a sua conexão com o dispositivo em que se ampara o lançamento (art. 343 do RIPI/82).

5.29. De qualquer forma reitera os termos expostos neste item, como razão de seu recurso.

5.30. Acrescente-se que nem todos os argumentos expostos neste item foram objeto de análise e apreciação pela autoridade julgadora, que limitou-se simplesmente a alegar em sua decisão o informado nas intimações e opiniões dadas através de diligências, sem entrar nas questões novas apresentadas. Por isso, incide igualmente no cerceamento de defesa.

6 - DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO ART. 343, § 1º DO RIPI/82

6.1. Como evidenciado, anteriormente, a diferença não comprovada de 60.448,71 quilos que deu origem ao Auto de Infração, naquilo que se refere a infringência do § 1º do art. 343 do RIPI/82, é decorrente de suposta falta de matéria-prima e não de falta de produção. Em outras palavras, um excesso de produção.

Dr



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

6.2. Essas conclusões podem ser tiradas dos cálculos efetuados pelos Auditores Fiscais do confronto dos elementos levados em consideração com base no *caput* do art. 343 do RIPI, e na colocação que fizeram no item 3 do Termo de Verificação, Constatação e Intimação, e que se repete:

“Mencionada diferença pressupõe a aquisição por parte dessa empresa de matéria-prima, sem o competente registro fiscal” (destaque nosso).

6.3. A vista dos elementos considerados, dos cálculos efetuados, das colocações feitas e de tudo mais que consta do processo, se há alguma diferença efetiva, ela quando muito pode representar:

- a) falta de matéria-prima e por conta do excesso de produção;
- b) em nenhuma hipótese falta de produção, pois foi apurado excesso de produção.

6.4. Da análise cuidadosa da redação do art. 343 e seu § 1º, do RIPI/82, verifica-se que por eles não está caracterizada a suposta infração imputada à impugnante.

6.5. O parágrafo 1º do art. 343 do RIPI/82 é aplicável tão-somente para os casos de falta de produção, apurada no confronto da produção resultante dos elementos definidos no *caput* do artigo em questão, isto porque:

- a) visa o cálculo da produção e o correspondente pagamento do imposto sobre ela incidente;
- b) exige, apurada a falta de produção, o imposto correspondente, calculado com base nos produtos de alíquotas e preços mais elevados.

6.6. O objetivo do disposto no parágrafo 1º do art. 343 do RIPI está bastante evidente, exigência do imposto sobre a falta de produção.

6.7. Entender o contrário e tributar duplamente o excesso de produção.

6.8. Realmente, a impugnante fabricou produtos em excesso, como demonstrado pelos Auditores Fiscais, e esses produtos ou foram vendidos no próprio ano de sua fabricação (1994) ou uma pequena parte pode ter ficado em estoque no final do período para venda posterior.

D



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

6.9. Na venda desses produtos, que se pressupõe terem sido produzidos em excesso, ocorreu o fato gerador do IPI (inciso II do art. 29 do RIPI). Esse aspecto é inquestionável, pois toda a produção foi objeto de saída normal devidamente acobertada por documentos fiscais, como demonstrado no processo.

6.10. Para efeito de incidência do IPI há que se ter um fato gerador. Como esse fato na saída dos produtos não se pode estabelecer nova incidência sobre esses produtos. Ademais, o IPI tem como base de incidência o produto industrializado e não a produção.

6.11. Assim, exigir nova tributação, ainda que com base em fato gerador presumido e em bases diferentes, sem dúvida alguma, é incorrer em dupla incidência (*bis in idem*).

6.12. Supondo-se que a diferença apurada de 60.448,71 quilos é real, deve ter o tratamento daquilo que efetivamente ela é: falta de matéria-prima, pois apurou-se produção em excesso que foi vendida e cujas saídas geraram a incidência do IPI já recolhido,

6.13. Ora, sendo a falta de matéria-prima que gerou mais produção, é inaplicável o disposto no § 1º do art. 343 do RIPI/82, já que o objetivo deste é a falta de produção, que deve ter a incidência do IPI não recolhido.

COMENTÁRIOS RECURSAIS

6.14. A autoridade julgadora "a quo", em sua decisão, centrou suas alegações em dois pontos principais: primeiro na diferença de produção apurada e segundo na interpretação e aplicação do art. 343 do RIPI/82.

6.15. Inicialmente, há que se colocar que a recorrente reitera os argumentos deste item 6.

6.16. Está fartamente demonstrado que, de acordo com a auditoria fiscal, a recorrente teria vendido, durante o ano de 1994, quantidade maior de produtos do que sua produção indicava. Logo, como exposto no Auto de Infração e reconhecido pela Decisão, teriam havido compras efetuadas à margem dos registros contábeis;

6.17. Então, a questão se situa em compras efetuadas sem registro e não nas vendas. Enquanto que o art. 343 do RIPI objetiva as saídas não registradas e não as compras.

6.17. A autoridade julgadora diz que é equivocado o entendimento da recorrente e que as diferenças apuradas por meio de elementos subsidiários (art. 343, § 1º do RIPI) representam



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

sempre omissão de receitas, pois o pagamento de compras feito à margem dos registros fiscais e contábeis em determinado período indicam que houve vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, as quais devem ser tributadas como omissão de receitas. (obs. repetiu-se no recurso a numeração deste item).

6.18. Daí se tem dois fatos interrelacionados: o primeiro é o reconhecimento de que se tratam de compras e não de vendas e que aquelas têm um valor determinado e o segundo é que houve omissão de receitas correspondentes às compras e não da venda das mesmas compras.

6.19. Mas a Fiscalização não tomou como referência os preços das matérias-primas usualmente compradas, e sim os preços dos produtos fabricados e já faturados. De acordo com os registros fiscais, houve uma venda maior do que foi produzido, o que implica dizer que os impostos foram recolhidos pelas saídas registradas.

6.20. Pelo raciocínio fiscal, houve omissão de receitas que possibilitaram compras e que elas originaram de saídas que têm incidência do imposto. Neste aspecto surge outras questões que devem ser esclarecidas: que bens foram comprados e que preços correspondiam a essas compras, já que a diferença foi apurada no encontro entre a produção realizada e os produtos vendidos.

6.21. Se foram vendidos produtos em quantidade superior à produzida, tem-se, então, uma das seguintes situações: ou se compraram produtos da mesma natureza que os vendidos ou foram compradas matérias-primas para a fabricação dos produtos vendidos.

6.22. Se comprados produtos de mesma natureza que os vendidos estar-se-ia frente a uma exigência do imposto sobre a mesma base de cálculo, objeto das entradas, que, dado o mecanismo da compensação do débito e crédito, seria nulo.

6.23. Se foram compradas matérias-primas, cujo processamento resultaram os produtos vendidos, teria que dimensionar o valor dessas matérias-primas, já que seu preço é exatamente o que representam e que correspondem, para efeito fiscal, a base de cálculo dos produtos que supostamente foram vendidos e que deram origem à omissão de receitas.

6.24. Em outras palavras, a suposta omissão de receitas tem um valor e este é o valor das compras e não dos produtos que dela originaram para a venda.

6.25. Outra questão a ser esclarecida é qual o momento do fato gerador. Se houve um excesso de produção houve compras de matéria-prima antes das vendas dessa produção, então,

95



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

o fato gerador do imposto relativo às receitas omitidas não poderia ter ocorrido após as vendas realizadas.

6.26. Disto tudo, resulta que, no caso concreto, está sendo utilizado como base de cálculo um valor de uma suposta omissão de receitas, arbitrada com base em produtos vendidos a partir dos insumos que lhe deram origem, como se faz quando há falta de produção, quando, na realidade, foi exatamente o contrário, vendas maiores do que a produção.

6.27. A Colenda 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, apreciando questão similar, foi enfática neste sentido, como se depreende da ementa do Acórdão nº 201-69.003, de 26/08/93 a seguir transcrita:

“IPI - APURAÇÃO DA PRODUÇÃO MEDIANTE ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS: é legítima, ex-vi do disposto no art. 108 da Lei nº 4.502/64. Se dessa apuração verifica-se que a produção é superior ao que as matérias-primas (elemento subsidiário tomado por parâmetro) permitiram, essa circunstância não autoriza presunção de que houve venda, no mesmo período, de produtos da Recorrente, sem nota fiscal, em número igual ao que as matérias-primas dadas como adquiridas com recursos à margem dos registros fiscais permitiriam seu fabrico. Essa circunstância pode servir de indícios à omissão de receitas em períodos anteriores ao em que a produção fora examinada. Há que, entretanto, ser comprovada essa omissão, com indicação do respectivo período. Recurso provido.”

6.28. Se houve venda a maior do que a indicada na produção, há uma inversão da situação, sendo necessário determinar quando essas vendas aconteceram.

6.29. E, a partir daí, determinar o montante dessas vendas que correspondem ao valor das compras.

6.30. É exatamente isto que não foi feito e tampouco está previsto no § do art. 343 do RIPI/82, que estabeleceu a forma de apuração apenas para os casos de falta de produção em confronto com a utilização de matéria-prima.

6.31. Assim, admitida a omissão de receitas que possibilitaram as compras, a forma de apuração da base de cálculo não pode ser tomada como sendo os produtos vendidos.

PT



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

6.32. Para o caso, o Segundo Conselho de Contribuintes, através de sua 2ª Câmara, deixou claro o seu entendimento como consta do Acórdão nº 202-4.799/92, cuja ementa se reproduz a seguir:

“ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS - Aquisição de matéria-prima sem documentação, apurada nos termos do art. 343 e parágrafos do RIPI/82; presumido o seu valor como decorrente de venda de produtos à margem dos registrados. Na determinação do valor tributável deve ser considerado o preço da matéria-prima, e não o do produto. **Recurso provido em parte.**”

6.33. A não adoção desse procedimento faz com que o valor arbitrado se torne muito superior ao das compras realizadas

6.34. O arbitramento realizado pela fiscalização e mantido pela decisão, sob o simples argumento de omissão de receitas sem determinar esse montante, é totalmente improcedente.

Nos itens 6.35 a 6.47 prossegue argumentando sob as condições de arbitramento, citando o artigo 148 do CTN, o § 3º do art. 6º da Lei nº 8.021/90, para efeito de Imposto de Renda.

7. DOS PREÇOS E ALÍQUOTA APLICADOS E ESCOLHA INADEQUADA DO PRODUTO BASE.

Neste item e nos seus subitens 7.1 a 7.12 repete os argumentos da impugnação, alegando, em síntese, que escolha do produto, placa de mecanismo de revólver, classificado na TIPI sob o código NBM/SH 9305.10.0000, alíquota de 45 %, preço unitário de venda de R\$ 3,36, sob a alegação de que não foi possível identificar os produtos que teriam originado da matéria-prima comprada à margem dos registros fiscais, não procede, uma vez que os produtos fabricados pela impugnante estão plenamente identificados nos documentos e registros que serviram de base para a ação fiscal. Se está evidenciado que houve excesso de produção, este somente poderá ser apurado a partir da plena identificação de todos os produtos fabricados.

COMENTÁRIOS RECURSAIS

Os argumentos expostos neste item sequer foram objeto de análise e contradição na decisão e nem foram mencionados no relatório que a antecedeu, fato que, também, caracteriza cerceamento de defesa.

D



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

Vale destacar que o argüido neste item 7 serve para reforçar os argumentos expendidos quanto à inobservância do processo regular de arbitramento imposto pelo art. 148 do CTN, naquilo que a fiscalização não tinha elementos suficientes para identificar os supostos produtos vendidos (omitidos) e determinar o valor tributável e se valeu o arbitramento.

8. DAS ALÍQUOTAS E PREÇOS APLICADOS - CRITÉRIO LEGAL.

Neste item 8 e seus subitens 8.1 a 8.28, a recorrente faz um demonstrativo de sua produção, discriminando: a classificação dos produtos por códigos de acordo com a TIPI; as respectivas alíquotas, quantidades produzidas, unidades, valores das vendas, participação no faturamento e valor do imposto debitado.

De acordo com o demonstrativo, o carro-chefe da produção e venda da empresa em 1994 foi os impulsores de partida, código NBM/SH 8511.90.9900, alíquota de 15 %, vendas de R\$17.280.129,00, o que representa 94,95 % de todo o seu faturamento; enquanto que o produto utilizado como base de cálculo da receita omitida, alíquota de 45 %, teve vendas de apenas R\$ 472.729,00, correspondente a apenas 2,60 % do faturamento.

Com efeito, os auditores simplesmente apuraram o produto de maior valor para exigir o imposto correspondente relativo à suposta falta não comprovada, sem levar em consideração que o produto escolhido é irrelevante, tanto com relação à quantidade produzida quanto ao valor de suas vendas.

O valor da exação exigida, R\$ 805.273,06, à vista do total do IPI recolhido em 1994, R\$ 1.704.059,00, é gritante, representando 47,26 % do total recolhido. Essa situação se torna ainda mais grave quando se compara o valor da exigência, acrescido da multa de 100%, num total de R\$ 1.610.546,12, com o lucro líquido do exercício, apurado pela impugnante de R\$ 842.628,00 após a Provisão para o Imposto de Renda. O lucro representa apenas 52,26 % da exação.

Ora, isso no mínimo viola o princípio da capacidade contributiva da impugnante, que está previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, especialmente considerando-se que sua atividade essencial é voltada à fabricação de impulsores de partida, sujeitos à alíquota de 15 % e não ao produto sujeito à alíquota de 45 %.

COMENTÁRIOS RECURSAIS

Também os argumentos expostos neste item não foram objeto de análise e contradição na decisão e sequer mencionados no relatório que a antecedeu, fato este que caracteriza evidente cerceamento de defesa.

DN



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

Da mesma forma, os argumentos expendidos neste item 8 também servem para reforçar aqueles expostos quanto à inobservância do processo regular de arbitramento imposto pelo art. 148 do CTN, naquilo que a fiscalização não tinha elementos suficientes para determinar o valor tributável e se valeu do arbitramento.

9. DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - VALIDADE DO APROVEITAMENTO

A - PRELIMINARMENTE

- DA OBRIGATORIEDADE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA MANIFESTAR-SE SOBRE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FISCAL

9.1. Alega que a legislação federal, que contempla o Processo Administrativo Fiscal, muitas vezes apresenta dispositivos legais onde não se incluem na competência dos órgãos julgadores a apreciação de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo exarado pelo Poder Executivo, bem como a interpretação dada pelo contribuinte sobre normas impositivas previstas na Carta Constitucional que, por conveniência ou posição fiscalista, são desprezadas ou deturpadas pelo legislador ordinário ou por ato infralegal do Poder Executivo. No mesmo sentido, quando os tribunais administrativos exaram súmulas onde não se incluem em sua competência decisória o exame de questões constitucionais.

9.2. Nesse diapasão, as Autoridades Julgadoras dos processos administrativos têm se omitido ou se furtado à análise do questionamento apresentado nas defesas dos contribuintes ao tratar da inconstitucionalidade da legislação fiscal, cuja interpretação dada à matéria é contrária ao interesse da fiscalização, alegando não ser objeto de apreciação nessa esfera administrativa.

Nos subitens 9.3 a 9.10, visando defender a apreciação de inconstitucionalidade de lei fiscal pelas autoridades julgadoras, cita ensinamentos de juristas, defende que, com o advento da Nova Carta Magna, não mais deverá ter guarida a alegação de que cabe ao Poder Judiciário a manifestação sobre inconstitucionalidade, citando o artigo 5º e seu inciso LV da Constituição Federal/88. Cita, ainda, jurisprudência a respeito (Acórdão da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes -mv - nº 108-01.182 - Rel. Cons. Adelmo Martins Silva - j. 14.06..94, in Repertório IOB de Jurisprudência - 1ª Quinz. set/94. nº 17. p. 328).

Como se vê, no presente processo houve tal omissão, desta forma, nula é a decisão de primeira instância.



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

9.11. Pelo até aqui exposto, a recorrente aguarda seja acolhida a preliminar argüida e, por conseguinte, seja julgada nula a decisão recorrida, passando a apresentar razões de defesa quanto ao mérito da imposição fiscal, caso, o que se admite apenas para efeito da argumentação, seja a preliminar deste Recurso rejeitada.

B - CRÉDITO SOBRE INSUMOS COM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

9.12. O procedimento adotado pela recorrente não se refere ao fato de ter deixado de pagar IPI, mas de um legítimo direito ao creditamento extemporâneo de créditos fiscais.

9.13. Os produtos das aquisições utilizados pela recorrente revestem-se da característica de insumos necessários ao desenvolvimento de suas atividades. Trata-se de produtos que se consumiram e/ou utilizaram durante a atividade industrial, não havendo dúvida alguma quanto a este fato.

9.14. O seu procedimento encontra amplo respaldo, tanto na doutrina quanto na jurisprudência pátria.

Prossegue nos subitens 9.15 a 9.28, alegando que o creditamento está garantido constitucionalmente, erigido sob o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, que não há exigência legal de imediato consumo das matérias-primas e produtos intermediários, bastam que sejam consumidos ou destruídos nos processo de produção.

Cita que o Tribunal Regional Federal e o Supremo Tribunal Federal várias vezes repeliram a pretensão do Fisco do IPI e do ICMS, que negavam o direito do contribuinte de se creditar pelas entradas de produtos intermediários.

Assim, na composição do preço de um produto industrializado devem ser identificados, basicamente, dois componentes: os materiais (matérias-primas, materiais auxiliares diversos, insumos, etc.) e os imateriais (mão-de-obra, energia, depreciações, etc.). Com efeito, os insumos fazem parte do custo de aquisição, logo, os créditos fiscais destacados nos documentos fiscais de aquisição desses componentes são técnica e juridicamente legítimos.

Já nos subitens 9.29 a 9.63, defende que o direito de utilizar-se dos créditos corrigidos monetariamente decorre da composição de princípios jurídico-tributários, constitucionais, e de normas gerais de direito.

Cita textos de juristas sobre o direito de corrigir monetariamente os créditos tributários extemporâneos, face à corrosão inflacionária de seus valores.



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

Fala, também, do princípio da isonomia que está expresso, em sentido geral, no artigo 5º da Constituição Federal/88 e nas imposições tributárias, propriamente ditas, artigo 150, inciso II da mesma Carta. Se a União recebe seus créditos com incidência da correção monetária, os créditos extemporâneos do contribuinte também devem ser corrigidos.

São infundáveis os julgados dos Tribunais sobre a correção monetária dos créditos extemporâneos, a título de ilustração, citamos acórdãos de Tribunais Superiores. Do Supremo Tribunal Federal ERE 80.196-SP; ERE 77.698-SP; RTJ 76/876; RE 99.115-8; RTJ 106/845; RE 1472-RS. Do Superior Tribunal de Justiça RIP 0086876; RIP 0094003; 00056942; STJ AI 1992; STJ 00091387.

É de se ressaltar que a jurisprudência é unânime em determinar a aplicação da correção monetária sobre restituição de quantias pagas indevidamente à Fazenda Nacional. Da mesma forma, os doutrinadores pautam, a muito tempo, pela isonômica incidência de correção monetária, nas relações jurídico-tributárias.

C - SALDO CREDOR DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Neste item C insiste na correção monetária dos créditos aproveitados com atraso, que o Supremo Tribunal Federal sempre entendeu que se existir correção monetária a favor do Fisco, também esta beneficiará o contribuinte que exercer direito oriundo do crédito fiscal. Esta orientação do Supremo Tribunal Federal, embora adotada em ação de repetição de indébito, aplica-se sempre que houver enriquecimento do Fisco em detrimento do contribuinte, aliás, como ocorreu com o não creditamento.

Assim, se os créditos lançados com atraso podem ser corrigidos monetariamente, também o podem os créditos fiscais que se transferem de um período para o outro, em virtude, não da falta de lançamento na escrita, mas por impossibilidade de utilização como forma de compensação, ante a ausência de débito suficiente no respectivo período de apuração.

Cita, ainda, a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do ERESp 1.472, de 21/08/90, onde o rel. Min. Ilmar Galvão assim se pronunciou:

“(. . .)

“Uniformização que se opera em favor da tese consagrada na decisão embargada.



Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

Correção monetária irrecusável, em face dos efeitos da inflação sobre o crédito que o contribuinte não pode desfrutar no devido tempo, em razão de embargos opostos pelo Fisco. Ausência de óbice legal ao reconhecimento em ação declaratória, de direito subjetivo a crédito fiscal pelo respectivo valor corrigido. Embargos rejeitados.”

D - DIREITO AO CRÉDITO DO IPI QUANDO A ENTRADA DO INSUMO ACONTECE EM PERÍODO SUBSEQUENTE AO DA COMPRA.

O instituto da compensação previsto na regra constitucional operacionaliza-se através da apuração dos créditos por entradas e dos débitos por saídas ocorridos num determinado período de apuração. Há um inequívoco prejuízo ao contribuinte quando a compra (débito fiscal do vendedor) se dá dentro de um mês ou quinzena (período de apuração do vendedor) e a entrada (crédito fiscal do comprador) ocorre no mês ou quinzena seguinte (período de apuração do comprados).

Alega, ainda, que a espontaneidade na atualização do crédito fiscal não decorre de fato imputável à contribuinte, mas, sim, à cruel inflação que a todos penaliza e que é inconstitucional qualquer legislação ordinária que cause prejuízo para o contribuinte e o enriquecimento sem causa para o Tesouro Nacional.

Não procedem argumento tendentes a sustentar o não cabimento de correção monetária, sob o pretexto de que, em casos de espécie, o crédito fiscal só é admitido em igual expressão que corresponda ao pagamento do imposto na etapa anterior.

Submetido o presente recurso à Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina, esta se pronunciou, às fls. 2.022, pelo seu não acolhimento, por se revelar totalmente desprovido de respaldo jurídico e que a decisão de primeira instância merece ser mantida, em seu todo, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos, os quais não lograram ser elididos pela recorrente.

É o relatório.

07



Processo : 13962.000423/95-19
Diligência : 203-00.633

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O crédito tributário objeto do recurso apresentado se refere a IPI, resultante de uma Auditoria de Produção, e da glosa de créditos de IPI extemporâneos e indevidos.

Com relação aos créditos de IPI extemporâneos e indevidos, o Auto de Infração diz, *"in verbis"*:

a) valores que não geram créditos por se tratar de bens do ativo permanente e que não sofrem desgaste, dano ou perda em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, cf. preceitua o art. 82-I do Decreto 87.981/82.

Mesmo que tais valores porventura ensejassem o direito ao crédito, verifica-se que as aquisições foram efetuadas em sua grande maioria de comerciantes atacadistas, as quais, conforme ditame do art. 82-IX do Decreto 87.981/82, geram o crédito calculado pelo adquirente, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre 50% do valor constante da nota fiscal, e não integral como pleiteado pela fiscalizada.

Cita alguns exemplos de fornecedores, notas fiscais e produtos, contudo, não informou os respectivos valores. Informou, ainda, que desde a edição do Decreto-Lei nº 2.433/88, o sistema de crédito previsto no art. 93 do Decreto nº 87.981/82 foi revogado, sendo substituído pela isenção de máquinas e aparelhos relacionados pelo Poder Executivo.

b) Créditos pleiteados fora do prazo prescricional de 5 (cinco) anos, correspondentes aquisições efetuadas nos períodos de 1987, 1988 e 1989.

Ora, no auto de infração não consta qualquer demonstrativo dos valores das notas fiscais referentes a: bens destinados ao ativo permanente; bens e insumos adquiridos de atacadistas, créditos prescritos e glosados, em cada um dos exercícios.

Assim sendo e considerando que, no próprio Auto de Infração, os Auditores Fiscais deixaram dúvidas, quanto ao direito da contribuinte, quando afirmaram: *"mesmo que tais valores porventura ensejassem o direito ao crédito . . ."* e, ainda, que a autoridade *"a quo"* não se pronunciou a esse respeito, voto pelo retorno dos autos à repartição de origem para que, em diligência, sejam elaborados demonstrativos, onde fiquem claramente demonstrados os valores (base de cálculo do IPI e respectivos créditos glosados), abordando os seguintes itens:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13962.000423/95-19

Diligência : 203-00.633

a) valores (base de cálculo), créditos tributários glosados, principal e correção monetária, separadamente, dos bens destinados ao ativo permanente, adquiridos de indústrias, por períodos;

b) valores (base de cálculo), créditos tributários glosados, principal e correção monetária, separadamente, dos bens destinados ao ativo permanente, adquiridos de atacadistas, por períodos;

c) valores (base de cálculo), créditos tributários glosados, principal e correção monetária, separadamente, dos insumos utilizados na produção, adquiridos de indústrias, por períodos;

d) valores (base de cálculo), créditos tributários glosados, principal e correção monetária, separadamente, dos insumos utilizados na produção, adquiridos de atacadistas, por períodos; e

e) valores (base de cálculos), créditos tributários glosados, principal e correção monetária, separadamente, dos bens e insumos, cujos créditos foram considerados prescritos, fazendo-se um demonstrativo para cada um dos períodos, 1987, 1988 e 1989.

Intime-se a recorrente para, no prazo de 30 dias, se pronunciar sobre os novos levantamentos determinados nessa diligência.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1997

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO