



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.003537/2005-72  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.498 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de maio de 2014  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** Stilgraf Artes Gráficas e Editora Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

Ementa:

DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da ocorrência de pagamento (recolhimento) efetuado por parte do contribuinte. No caso de não haver pagamento ou de haver a ocorrência de situação prevista para qualificação da multa de ofício, aplica-se o previsto no artigo 173 do CTN.

**OMISSÃO DE RECEITA - PRESUNÇÃO LEGAL- ÔNUS DA PROVA**

De acordo com a presunção legal veiculada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, a consequência de não se desincumbir do ônus de provar a origem dos recursos depositados em contas de sua titularidade traz, para o contribuinte, a única consequência de serem eles considerados omissão de receita, mas não de que as receitas omitidas sejam oriundas de saída de produtos industrializados. Não havendo tal presunção legal, o ônus da prova é do fisco.

**OMISSÃO DE RECEITA- ART. 108 DA LEI Nº 4.502/64**

A norma veiculada pelo § 1º do art. 108 da Lei nº 4.502/64 significa que, na fiscalização das obrigações tributárias de estabelecimento industrial (ou primordialmente industrial) ou equiparado, qualquer omissão de receita detectada a partir de informações obtidas de instituições financeiras, conforme previsto no art. 97 , II, da mesma lei, e cuja origem não seja comprovada, será considerada como oriunda de operação que constitui fato gerador de IPI, aplicando-se-lhe a alíquota mais elevada a que esteja sujeito o estabelecimento. Contudo, dela não se infere que , na fiscalização de estabelecimento que seja, ao mesmo tempo, industrial e prestador de serviços, qualquer omissão de receita detectada a partir de informações obtidas de instituições financeiras seja considerada integralmente oriunda se operação de industrialização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, dado provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral pela recorrente Dr. Leiner Salmaso Salinas – OAB/SP n. 185499.

(documento assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 116/122, por falta de lançamento e recolhimento do IPI, em decorrência da omissão de receitas apurada em fiscalização do IRPJ (processo nº 19515.003535/2005-83), resultante da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada (anos-calendário de 2000 e 2001) e ausência de lançamentos contábeis que pudessem indicar a saída de recursos da empresa a título de recolhimento do IRRF sobre juros pagos a beneficiário estrangeiro e a título de pagamento do próprio juros (anos-calendário 2000 a 2002).

Compõem o crédito exigido juros de mora e multa de ofício, agravada pela falta de atendimento de intimação para apresentar extratos bancários.

Tempestivamente, o contribuinte impugnou o lançamento alegando, em síntese, que o lançamento seria indevido pois, não obstante realizar industrialização e ter direito a ressarcir-se do saldo credor do IPI, é prestadora de serviços, contribuinte do ISS, o que a excluiria do campo de incidência do IPI, conforme acórdãos do Conselho de Contribuintes que junta. Nas preliminares suscitou a decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 2000, e ainda a nulidade do lançamento pela falta dos documentos básicos exigidos pelo artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, pelo desvio de finalidade do MPF, ausência de notificação da prorrogação do mesmo e violação aos preceitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

No mérito argumentou ser irregular a utilização das informações relativas à CPMF (Contribuição sobre Movimentação Financeira) do ano de 2000 e parte do ano de 2001 para constituição de créditos tributários relativos a outros tributos, consoante expressa vedação constante no artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, com violação do artigo 5º, II, da Constituição Federal. Ponderou que mesmo tendo em vista a nova redação do artigo, trazida pela Lei nº 10.174, de 2001, só haveria autorização de utilização de dados bancários para constituição de outros créditos após a data de sua edição, qual seja, em 09 de janeiro de 2001, sob pena de caracterizar-se a retroatividade da lei, a ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e ao princípio da segurança jurídica.

Aduziu que a Fiscalização ignorou o princípio da não cumulatividade do IPI (artigo 153. IV, § 3º-II da Constituição Federal), e utilizou exclusivamente a movimentação financeira. Alegou violação do princípio da capacidade contributiva, considerando que a base de cálculo do IPI teria sido desnaturada, porque a movimentação financeira só poderia ser utilizada para o cálculo da CPMF. Pugnou pela insubsistência do agravamento da multa na medida em que os esclarecimentos solicitados ao longo da ação fiscal foram prestados regularmente, não podendo confundir-se com o fato delas serem insatisfatórias ou incompletas, aspectos ligados ao mérito, não à omissão ou negativa das informações.

Considerando as alegações de existência de saldo credor, o processo foi baixado em diligência para que a fiscalização esclarecesse se os alegados saldos credores seriam legítimos e se não teriam sido aproveitados no abatimento dos débitos do IPI lançados.

Em 17/05/2007 foi protocolada nova impugnação (fls. 569/594) reiterando os argumentos da primeira e inovando com alegações relativas à preponderância da atividade de serviços, alíquota incidente sobre a maioria de seus produtos, princípio da verdade material, necessidade de arbitramento e invalidade da presunção fiscal.

A diligência fiscal determinada pelo julgador de 1ª instância constatou, pelo exame dos livros e documentos fiscais juntados, que o contribuinte já se aproveitou de seus saldos credores através de pedidos de ressarcimento e compensação (fls.557/559).

Intimado a se manifestar sobre a informação, o contribuinte alegou que já havia sustentado que sua atividade primordial era a prestação de serviços, sendo que sua atividade industrial seria mínima e, na maioria das vezes tributada à alíquota zero, isenta ou imune e reiterou o pedido de cancelamento do lançamento.

A 2ª Turma de Julgamento julgou procedente o lançamento, em decisão assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002*

*DECADÊNCIA. IPI.*

*Inexistindo o lançamento por homologação, por se tratar de débito não declarado, nem recolhido, o prazo de decadência para o lançamento de ofício deve ser contado pela regra do art. 173, I do CIN.*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.*

*A nulidade do auto de infração somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas na legislação. O atendimento aos preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional e na legislação do processo administrativo fiscal, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento. O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo.*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis regularmente emanadas do Poder Legislativo, eis que da exclusiva alçada do Poder Judiciário, em face do princípio da independência dos Poderes da República.*

*DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.*

*Por presunção legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os depósitos efetuados em conta bancária cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pela contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita.*

*IPI. LANÇAMENTO DE • OFÍCIO • DECORRENTE.-OMISSÃO DE RECEITAS.*

*Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.*

*FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAR EXTRATOS BANCÁRIOS.*

*A falta de atendimento pelo sujeito passivo, nos prazos marcados, à intimação formulada pela autoridade lançadora para apresentar extratos bancários, caracterizando, inclusive, o embaraço à Fiscalização, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício*

Ciente da decisão em 11 de fevereiro de 2010 (fl. 652), a interessada ingressou com recurso em 15 de março (fl. 653), no qual, de um modo geral, repete os argumentos de defesa apresentados com a impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Recurso tempestivo. Dele conheço.

Como visto do relatório, o lançamento litigado é decorrente de omissão de receita apurada em fiscalização na área do imposto de renda.

Ao apreciar o recurso voluntário interposto no processo principal (IRPJ), a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, mediante Acórdão 1202-00.179, confirmou a omissão de receita apurada pela Fiscalização, não cabendo mais discuti-la neste julgamento. Assim, só podem ser objeto de análise as outras questões suscitadas, sendo de se destacar, ainda, que não serão levadas em consideração as alegações de inconstitucionalidade, o que escapa à competência deste tribunal administrativo, a quem cabe, exclusivamente, julgar a legalidade do lançamento.

### **Desvio de finalidade da fiscalização**

Preliminarmente, a Recorrente argui a nulidade do auto de infração sob alegação de desvio de finalidade do MPF e ausência de notificação das alterações do MPF originário.

Afirma que o MPF inicial tinha como finalidade a fiscalização do IRPJ no período de 01/2000 a 12/2001, que o AFRF extrapolou esses limites, estendendo o período até 12/2004 e fiscalizando, também a CSSL, o PIS, a COFINS e o IPI.

Inicialmente, os fatos:

Em 17 de fevereiro de 2005 foi emitido o MPF nº 8.1.90.00-2005-00426-7, determinando a execução de procedimento de fiscalização na área do IRPJ, alcançando o período de 01/2000 a 12/2001 (fl. 1), bem como para as “Verificações Obrigatórias”, da correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução do Procedimento Fiscal.

Em 25 de novembro de 2005 foi emitido o MPF complementar 8.1.90.00-2005-00426-7-1, alterando o original para incluir a fiscalização do IPI, no mesmo período (fl. 02).

Em 16 de dezembro de 2005 foi emitido o MPF complementar 8.1.90.00-2005-00426-7-2, alterando o original, e ampliando o período de fiscalização do IPI até dezembro de 2002.

Destaca a recorrente que: (i) o primeiro MPF-C foi emitido apenas 9 meses após o início da fiscalização e um mês antes do seu término e o segundo, emitido em 16/12/2005, praticamente no término do procedimento de fiscalização, em total discrepância com o art. 10 da Portaria 6.087/2005; (ii) foi desrespeitado o prazo máximo de validade do MPF, de 120 dias; (iii) a Recorrente nunca foi cientificada da emissão do MPF-C, de alteração. Alega que, em razão desses fatos, houve desvio de finalidade da fiscalização.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento instituído pela Portaria SRF nº 1.265/1999, que estabeleceu normas para a execução da atividade fiscal, determinando

que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal deverão ser promovidos em conformidade com a ordem específica – Mandado de Procedimento Fiscal expedida por uma das autoridades relacionadas em seu art. 6º, e dentro do prazo nela estipulado (artigos 12 e 13).

As normas de regência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foram sucessivamente alteradas, e o instrumento hoje é regido pela Portaria SRF nº 3014, de 2011. Quando emitido o MPF originário, vigorava a Portaria SRF nº 3007/2001, com as alterações das Portarias 1.238/2002 e 1468/2003. Quando emitidos os MPF-C para inclusão do IPI e ampliação do período fiscalizado, o MPF era regido pela Portaria SRF nº 6.087, de 2005.

De acordo com as normas que o disciplinam, o Mandado de Procedimento deve ser emitido sempre que for necessária a instauração de procedimento fiscal de fiscalização (MPF-F) e a efetivação de diligência (MPF-D). Há, ainda, previsão de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), a ser expedido nos casos em que o procedimento fiscal tenha se iniciado antes da emissão de MPF em razão da necessidade de preservação dos interesses da Fazenda Nacional, Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex), para realizar diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo, e Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), que deve ser utilizado para proceder às alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, ou, ainda, para constituição de crédito tributário relativo a período diverso do fixado, e deve ser emitido pela autoridade outorgante do MPF originário.

A Portaria SRF nº 3007/2001, vigente quando da emissão do MPF originário, e a Portaria SRF nº 6.087, de 2005, continham as seguintes disposições, de idêntico teor:

*Art. 7º - O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

*I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;*

*(...)*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*(...)*

*VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.*

*(...)*

*Art. 9º - Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.*

*Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos*

*ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão, pela autoridade outorgante do MPF originário, de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), conforme modelo constante do Anexo V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.*

*§ 1º O MPF-C será identificado pelo número do MPF originário, na forma do inciso I do art. 7º, acrescido de número seqüencial correspondente a sua emissão, separado por hífen.*

*§ 2º Na hipótese do § 2º do art. 7º, a constituição do crédito tributário, relativamente a período de apuração diverso do fixado, dependerá de emissão de MPF-C.*

(...)

**Art. 12.** *Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

*I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;*

(...)

**Art. 13.** *A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência. ( Redação dada pela Portaria SRF n.º 1.468, de 06/10/2003 )*

*§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII. ( Redação dada pela Portaria SRF n.º 1.468, de 06/10/2003 )*

*§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.*

O MPF traz um código de acesso e registra que:

*“A exatidão das informações contidas neste Mandado poderá ser verificada na Internet, mediante a utilização do código acima informado e do CNPJ/CPF do contribuinte/responsável objeto do procedimento fiscal originário, no endereço: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.”*

De acordo com o que informa o sítio da Receita Federal do Brasil, por meio do código de acesso constante do MPF, o prazo para execução do procedimento, com validade inicial até 17 de junho de 2005, teve quatro prorrogações: até 16 de agosto de 2005, até 15 de outubro de 2005, até 15 de dezembro de 2005 e até 12 de fevereiro de 2006. Tais prorrogações estão previstas no art. 13 das portarias de regência, e não há previsão para que se dê ciência das

prorrogações ao sujeito passivo, que tem acesso a elas no sítio da SRFB, conforme previsto no § 1º do art. 13. O fato de o contribuinte só ter tido ciência das alterações no momento da ciência do auto de infração está em conformidade com o disposto no § 2º do art. 13.

A Recorrente alega, ainda, que o AFRF não respeitou o limite material do trabalho, que era exclusivamente para o IRPJ, e alcançou a CSLL, o PIS, a COFINS e o IPI.

Contudo, para alcançar esses tributos não haveria necessidade sequer de alterar o MPF, por meio de MPF-C, eis que a infração apurada para o IRPJ (omissão de receita) configura também, com base nos mesmos elementos de prova, infração às referidas contribuições sociais e ao IPI, e assim, de acordo como o art. 9º da Portaria que rege o MPF, são eles considerados incluídos no procedimento de fiscalização do IRPJ, independentemente de menção expressa.

O MPF-C-2, que alterou o período de apuração, foi emitido em 16/12/2005. Conforme cópia do AR anexado às fls. 124, em 22 de dezembro de 2005 o contribuinte tomou ciência, por via postal, do auto de infração, da MPF-C-2 e do demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF.

Assim, não há qualquer irregularidade formal no procedimento.

Não causam estranheza as datas de emissão dos MPF-C, o 1º um mês antes do término da fiscalização, e o 2º praticamente no término do procedimento, como ressalta a Recorrente.

Como já dito, o MPF-C-1 sequer necessitaria ser emitido, uma vez que a constatação de omissão de receita implica considerar incluídos no mesmo MPF, independentemente de menção expressa, todos os tributos e contribuições em que essa infração tenha influência.

A emissão do MPF-C-2 fez-se necessária pelos seguintes fatos:

No curso das verificações obrigatórias da correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, a autoridade fiscal constatou divergências das quais deu ciência ao contribuinte em 25 de novembro de 2005, intimando-o a esclarecê-las até o dia 05 de dezembro (essa a razão da emissão, em 25 de novembro, do MPF-C, incluindo o IPI). Não tendo o contribuinte se manifestado no prazo assinalado, a fiscalização detectou omissão nos períodos alcançados pelos anos-calendário de 2000 a 2002, caracterizada pela ausência de lançamentos contábeis que pudessem indicar a saída de recursos da empresa a título de recolhimento do IRRF sobre juros pagos a beneficiário estrangeiro e a título de pagamento do próprio juros. Como o ano de 2002 não estava alcançado pelo MPF originário, nos termos do que prevê o § 2º do art. 7º da Portaria SRF nº 6.087/2005, fez-se necessária a emissão do MPF-C.

Tudo isso se deu já no final do procedimento fiscal, razão da proximidade das datas da emissão do MPF-C-2 (16/12/2005) e da lavratura do auto de infração (19/12/2005), dos quais o contribuinte tomou ciência em 22/12/2005.

Note-se que o procedimento de fiscalização restringiu-se aos anos de 2000 e 2001, e a infração constatada em relação ao ano de 2002 decorreu de verificações obrigatórias, albergadas pelo MPF originário, em relação aos anos de 2000 a 2005.

Portanto, improcedente a alegação de desvio de finalidade da fiscalização.

De qualquer forma, ainda que houvesse ocorrido alguma irregularidade, não restaria maculado o auto de infração, que foi lavrado por autoridade competente na forma da lei (Auditor Fiscal da Receita Federal), e que na data da lavratura estava para tanto autorizado a fazê-lo em nome da Secretaria da Receita Federal, por ordem formalizada em MPF que alcançava o tributo e períodos alcançados. Porque, o que é relevante, em matéria de MPF, é que, no momento da lavratura do auto de infração, exista MPF vigente para aquele tributo e aquele período, dirigido ao auditor que formalizou o lançamento.

### **Violação do contraditório e ampla defesa**

Alega o contribuinte ter ocorrido violação do contraditório e da ampla defesa, porque o trabalho fiscal teria se resumido a elencar os depósitos e transferências bancárias e tratá-los como base de cálculo de todos os tributos federais, sem verificar o correto enquadramento das receitas listadas com a efetiva base de cálculo do IPI.

Não se configurou a violação do contraditório e ampla defesa. A omissão de receitas decorrente de valores creditados em conta de titularidade do contribuinte, cuja origem ele não alcançou comprovar, constitui presunção legal, não demandando do fisco qualquer averiguação sobre a efetiva natureza dos referidos créditos. É ônus do contribuinte demonstrar a origem dos referidos créditos, que se dele não se desincumbe, autoriza o fisco a presumir que se referem a receitas omitidas.

O contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os extratos e, não tendo atendido, foram eles requisitados às instituições financeiras. Analisados e depurados os extratos, o contribuinte foi regularmente intimado a explicar e comprovar a origem dos depósitos individualizadamente indicados. Portanto, não há que falar em inobservância do contraditório e da ampla defesa. O contribuinte foi intimado de todos os atos e teve prazo para se manifestar.

### **Decadência**

A ciência dos autos de infração efetivou-se em 22/12/2005, e a exigência alcança fatos geradores ocorridos entre 01/01/2000 e 12/12/2002. O Recorrente entende estarem alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até 22/12/2000, considerando como termo inicial da contagem o previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

A questão relativa ao termo inicial de contagem do prazo fatal para a constituição do crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, encontra-se pacificada pela recente jurisprudência deste CARF que, em comprimento ao art. 62 A do Regimento, acolhe o entendimento expressado no item 1 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, na sistemática de recursos repetitivos, no sentido de que *“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a*

*constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.*

Assim, nos termos da jurisprudência atual, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:

I- em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

II- nas demais situações:

a) se houve pagamento antecipado ou declaração de débito: data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);

b) se não houve pagamento antecipado ou declaração de débito: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

No presente caso, não houve qualquer pagamento de IPI para o período, nem declaração em DCTF, dado que o Registro de Apuração de IPI acusou, para todos os períodos de 2000, saldo credor do imposto. Portanto, o termo inicial para a contagem da decadência referente ao período mais antigo (janeiro de 2000) é o dia 1º de janeiro de 2001, e a Fazenda só decairia do seu direito de lançar em 31/12/2005.

Não acolho a preliminar de decadência.

### **Mérito.**

Pondera a recorrente que não houve a apuração mínima de ocorrência de fato jurídico tributário capaz de ensejar a incidência do IPI, pois o AFRF, baseado em mera presunção de omissão de receita, que redundou em lançamento do IRPJ, efetuou o lançamento do IPI, sem qualquer observação de atividades inerentes à hipótese de incidência do mencionado tributo. Aponta a duplicidade de presunções: presunção de omissão de receita, que a interessada qualifica de *suposição sem qualquer apelo probatório*, mais a presunção de que tal omissão adveio da venda de produtos industrializados.

Diga-se, inicialmente, que *presunção* é meio de prova indireto. Ou seja, não se trata de *suposição*, mas de constatação de omissão de receitas apurada mediante prova indireta. Cabia ao contribuinte comprovar a origem dos depósitos. Não o tendo feito, tem-se como provado que eles têm origem em suas receitas. Esse fato (omissão de receita) não mais está em discussão.

Quanto à caracterização da omissão de receita como fato gerador do IPI, ela decorre de lei, de cuja aplicação não pode se eximir a autoridade fiscal, nem este tribunal administrativo.

De fato, impõe o art. 108 da lei básica do IPI (Lei 4.502/64), que apuradas receitas cuja origem não seja comprovada, será sobre elas exigido o imposto, calculado com base na alíquota mais elevada, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do contribuinte.

O interessado invoca ainda a nulidade do lançamento, sob o argumento de que sua atividade principal é prestação de serviço, e que, se omissão de receitas houvesse, ela seria devedora do Município de São Paulo (ISS) e não da União. Faz referência aos seus dados cadastrais constantes do CNPJ (atividade primordial: “*prestação de serviço de pré-impressão*”) e à Ficha de Dados Cadastrais (FDC) de em sua inscrição municipal, cujas atividades registradas são as dos códigos 06912 (Artes gráficas, tipografia, diagramação, paginação e gravação) e 06939 (Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia, estereotipia, e outras matrizes de impressão). Registra que o item 58 da lista anexa ao DL 406/68, recepcionado como lei complementar, relaciona como serviço cuja prestação constitui fato gerador do ISS, nos termos do seu art. 8º, “*Composição gráfica, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia*”. Da mesma forma, o item 76 da lista anexa à Lei Paulistana nº 10.423/1997 (“*76 - composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e foto litografia;*”)

Traz, a título exemplificativo, contrato de prestação de serviços para evidenciar a encomenda personalizada a cliente. Traz também as guias de recolhimento do ISS que comprovam as altas quantias recolhidas durante todo o período de autuação, objetivando demonstrar que seu objetivo social fulcral é a prestação de serviços (cerca de 95% de ISS e 5% de IPI).

Aqui há que se considerar a questão do ônus da prova, que vem a ser o encargo, atribuído a uma das partes, de demonstrar a existência ou inexistência dos fatos controvertidos.

No caso da presunção legal instituída pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte tem o ônus de provar a origem dos depósitos pois, se não o fizer, pode sofrer as consequências de sua inércia que devem ser aquelas previstas no dispositivo legal que veicula a presunção.

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal não logrou fazer qualquer verificação do exercício da exploração econômica da empresa. Destaca que, para sustentar a presunção, a DRJ fundamenta que o serviço de artes gráficas está sujeito, concomitantemente, à tributação do ISS e do IPI. Desenvolve argumentação, citando doutrina e na jurisprudência, para discorrer sobre (i) a impossibilidade de exigir ISS e IPI sobre o mesmo fato; (ii) reprimir que a atividade exercida no mundo real, que não foi verificada pela fiscalização, não é industrialização.

A questão envolvendo a possibilidade de sobre um mesmo fato incidir IPI (e, naturalmente, o ICMS) é objeto de muita discussão.

O entendimento da Receita Federal tem sido no sentido da possibilidade, a exemplo das Soluções de Consulta a seguir:

*DISIT 06- SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 27 de 26 de Fevereiro de 2013*

**ASSUNTO:** *Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*  
**EMENTA:** *INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA. IRRELEVÂNCIA DO FATO DE A OPERAÇÃO SE IDENTIFICAR COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados*

na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.

*DISIT 08- SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 44 de 25 de Fevereiro de 2013*

**ASSUNTO:** Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI  
**EMENTA:** OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO COM SERVIÇO. SUJEIÇÃO AO ISS. IRRELEVÂNCIA. INCIDÊNCIA DO IPI. O fato de operações caracterizadas como industrialização, por encomenda de terceiros, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações. -----

Especificamente sobre atividade gráfica, vejam-se as Soluções de Consulta nº 50, 51 e 53, de junho de 2012, de idêntico teor, da DISIT-4, a Solução de Consulta nº 138, de maio de 2012, da DISIT -8, a Solução de Consulta nº 06, de junho de 2011, da DISIT-2, a Solução de Consulta nº 250, de setembro de 2008, da DISIT -9 e a Solução de Consulta nº 97, de agosto de 2008, da DISIT-10:

*DISIT-4*

*SOLUÇÕES DE CONSULTA Nº 50, 51 e 53, de junho de 2012*

**ASSUNTO:** *Simplex Nacional*

**EMENTA:** SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE GRÁFICA. OPERAÇÃO INDUSTRIAL E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA DE IPI E ISS. Na espécie, a atividade gráfica pode configurar: i) simultaneamente operação industrial e prestação de serviço; ii) exclusivamente operação industrial ou iii) exclusivamente prestação de serviço. Em princípio, a atividade gráfica constitui operação industrial (transformação), sendo, portanto, tributada, no âmbito do Simples Nacional, com base no Anexo II (dois) da Lei Complementar nº 123, de 2006, sem os ajustes de que trata seu art. 18, § 5º-G. Na hipótese de ela ser considerada, simultaneamente, industrialização e prestação de serviços, deve-se proceder aos ajustes previstos no referido art. 18, §5º-G, da lei complementar. Caso seja considerada exclusivamente prestação de serviços, será tributada na forma do Anexo III (três) do citado diploma legal.

*DISIT 8*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 134 de 18 de Maio de 2012*

**ASSUNTO:** *Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

**EMENTA:** IMPRESSÃO GRÁFICA. INDUSTRIALIZAÇÃO. EMBALAGENS. A impressão gráfica, sob encomenda de terceiros, em papel cartão, micro ondulado e duplex, resultando em embalagens personalizadas, caracteriza-se como

*industrialização, salvo se se tratar de impressão por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional. O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.*

*DISIT 2*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6 de 17 de Junho de 2011*

**ASSUNTO:** *Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

**EMENTA:** *ATIVIDADE GRÁFICA. INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA. A atividade gráfica caracteriza-se como industrialização, salvo se realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que preponderante o trabalho profissional. Configurada a operação como industrial, estará sujeita à incidência do IPI quando da saída do produto do estabelecimento.*

*DISIT 9- SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 250 DE 19/09/2008*

**ASSUNTO:** *Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples*

**EMENTA SIMPLES NACIONAL. INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA. GRÁFICA.** *A atividade de composição gráfica será considerada atividade industrial quando resultar em produtos de prateleira, assim considerados a produção de bens em série, de forma padronizada, vendidos em larga escala, sem distinção quanto ao usuário. De igual modo, a industrialização por encomenda efetuada pelas pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional que tenham por atividade a composição gráfica será considerada atividade industrial sempre que constituir etapa relativa à industrialização ou comercialização. As atividades industriais serão tributadas na forma do Anexo II, da Lei Complementar nº 123, de 2006.*

*A atividade de composição gráfica, para as pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, será considerada prestação de serviços quando resultar em impressos personalizados, tais como notas fiscais e cartões de visitas, elaborados mediante encomenda e destinados ao uso ou consumo do próprio encomendante. Nessa hipótese, os tributos devidos deverão ser recolhidos na forma do Anexo III, da Lei Complementar nº 123, de 2006.*

*DISIT 10- SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 97, DE 12/08/2008*

**ASSUNTO:** Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

**EMENTA:** A industrialização por encomenda efetuada pelas pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional que tenham por atividade a composição gráfica será considerada atividade industrial sempre que constituir etapa relativa à industrialização ou comercialização, sujeitando-se, em consequência, à incidência do IPI. Nessa hipótese, os tributos devidos deverão ser recolhidos na forma do Anexo II (Indústria), da Lei Complementar nº 123, de 2006.

A atividade de composição gráfica, para as pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, será considerada prestação de serviços quando resultar em impressos personalizados, tais como folders, notas fiscais, cartões de visitas, e folhas e envelopes timbrados, elaborados mediante encomenda e destinados ao uso ou consumo do próprio encomendante. Nessa hipótese, os tributos devidos deverão ser recolhidos na forma do Anexo III (Prestação de Serviços), da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Essas duas últimas Soluções de Consulta indicam que o entendimento exarado pela Receita Federal é no sentido de que sempre que o impresso integrar uma etapa subsequente de industrialização ou comercialização, será enquadrado como fato gerador do IPI.

Contudo, o cerne da solução do presente litígio não está na definição de estarem ou não, os serviços de arte gráfica, sujeitos exclusivamente ao ISS, ou se comportam a incidência do IPI. O que importa é definir a origem da receitas omitidas, o que, em última análise é uma questão de prova.

Em resumo, provado (por prova indireta, presunção legal) que o contribuinte omitiu receitas, e considerando que se trata de contribuinte do IPI, a não formalização do lançamento de IPI dependeria de prova de que as receitas omitidas referem-se a serviços sujeitos exclusivamente ao ISS.

Assevera o contribuinte que sua atividade industrial é ínfima, e que 95% do seu faturamento representa atividade passível de tributação pelo ISS. Além disso, diz que sua ínfima atividade industrial está protegida pela imunidade e pela alíquota 0%.

Nesse aspecto, voltamos à mesma tecla: trata-se de questão de prova.

Tratando-se de questão de prova, insta identificar de quem é seu ônus.

Em regra, cabe ao Fisco o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário. Nos casos de presunção legal, inverte-se o ônus, que passa a ser do contribuinte.

Cabe, portanto, delimitar o alcance da presunção legal que fundamentou o lançamento.

Não há a menor dúvida de que, nos casos de créditos em conta bancária, o fisco não tem o ônus de provar que eles correspondem a omissão de receita, cabendo, sim, ao contribuinte provar o contrário. Milita em favor do Fisco a presunção legal veiculada pelo art.

42 da Lei nº 9.430/96. Como já dito neste voto, o contribuinte tem o ônus de provar a origem dos depósitos pois, se não o fizer, pode sofrer as consequências de sua inércia, que devem ser aquelas previstas no dispositivo legal que veicula a presunção.

Estabelece o dispositivo legal:

*Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

Portanto, a consequência de não se desincumbir do ônus de provar a origem dos recursos depositados em contas de sua titularidade traz, para o contribuinte a única consequência de serem eles considerados omissão de receita. Mas não existe uma presunção legal de que tais receitas serão consideradas oriundas de saída de produtos industrializados. Não havendo tal presunção legal, o ônus da prova é do fisco.

Analisemos a possibilidade de inferir, do art. 108 da Lei nº 4.402/64 (consolidado no Regulamento do IPI/2010 no art. 502, art. 448 do RIPI/2000 e 423 do RIPI/98), a presunção legal de que as receitas omitidas se refiram a saídas de produtos industrializados.

Dispõe a Lei nº 4.502/64:

*Da Fiscalização*

*CAPÍTULO I Disposições Gerais*

(...)

*Art . 97. Mediante intimação escrita são obrigados a prestar às autoridades fiscalizadoras todas as informações de que disponham com relação aos produtos, negócios ou atividades de terceiros:*

(...)

*II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e semelhantes;*

(...)

*VIII - todas as demais pessoas naturais ou jurídicas cujas atividades envolvam negócios ligados ao imposto de consumo.*

(...)

*CAPÍTULO III Do Exame da Escrita Fiscal e Comercial*

*Art . 107. No interesse da Fazenda Nacional os agentes fiscais do imposto de consumo procederão ao exame da escrita geral das pessoas sujeitas à fiscalização referidas no artigo 97.*

(...)

§ 3º Se pelos livros apresentados não se puder apurar convenientemente o movimento comercial do estabelecimento, colher-se-ão os elementos necessários através de exame de livros ou documentos de outros estabelecimentos que com o fiscalizado transacionem, ou nos despachos, livros e papéis de empresas de transporte, suas estações ou agências, ou noutras fontes subsidiárias.

Art. 108. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção o correspondente pagamento do imposto de consumo dos estabelecimentos industriais, o valor ou quantidade da matéria-prima ou secundária adquirida e empregada na industrialização dos produtos, o das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo da produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas ou secundárias.

§ 1º Apurada qualquer diferença, será exigido o respectivo imposto de consumo, que, no caso, de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas diversas, será calculado com base na mais elevada quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do contribuinte.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, será sobre elas, exigido o imposto de consumo, mediante adoção do critério estabelecido no parágrafo anterior.

A meu juízo, a presunção veiculada pelo § 1º acima reproduzido pode ser assim traduzida: na fiscalização das obrigações tributárias de estabelecimento industrial (ou primordialmente industrial) ou equiparado, qualquer omissão de receita detectada a partir de informações obtidas de instituições financeiras, conforme previsto no art. 97, II, supra, e cuja origem não seja comprovada, será considerada como oriunda de operação que constitui fato gerador de IPI, aplicando-se-lhe a alíquota mais elevada a que esteja sujeito o estabelecimento.

Contudo, dela não se infere que, na fiscalização de estabelecimento que seja, ao mesmo tempo, industrial e prestador de serviços, qualquer omissão de receita detectada a partir de informações obtidas de instituições financeiras seja considerada oriunda se operação de industrialização. Principalmente quando as DIPJ (Anexo II, fls. 132 a 279) e os balancetes mensais apresentados (Anexos III, IV e V) indicam que receitas de vendas de produtos de fabricação própria consideravelmente inferiores às de prestação de serviços. Veja-se:

**A** = Receita de venda de produtos de fabricação própria (ficha 6A da DIPJ)

**B** = Receita de prestação de serviço (ficha 6A da DIPJ)

T	2000		2001		2002	
	A	B	A	A	B	
1º	242.574	3.943.816	656.730	5.628.760	668.832	11.492.334
	A/B = 0,06		A/B = 0,12		A/B = 0,06	
2º	703.862	5.172.713	794.895	6.953.546	747.187	14.282.550
	A/B = 0,14		A/B = 0,11		A/B = 0,05	
3º	1.443.830	5.477.272	1.152.502	7.164.719	643.427	11.272.395
	A/B = 0,26		A/B = 0,16		A/B = 0,06	

4º	460.989	5.432.043	1.094.596	8.582.177	978.821	11.179.151
	A/B = 0,08		A/B = 0,13		A/B = 0,09	

Daquilo que constituiu o trabalho fiscal, tem-se que o auditor apurou, com base na presunção legal veiculada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que a fiscalizada omitiu receitas. Também era do seu domínio, pelas informações de que dispunha (nos sistemas da SRF e nos elementos que lhe foram fornecidos pela fiscalizada, quando intimada), que as receitas de vendas de produtos de fabricação própria da empresa constituíam, em média, 15% das receitas de prestação de serviços. Com esses dados, não me parece que a autoridade fiscal estava autorizada a presumir que 100% das receitas omitidas eram oriundas de venda de produtos tributados pelo IPI.

Em situações como essa, o razoável seria a autoridade fiscal adotar uma proporcionalidade das receitas de acordo com a série histórica do contribuinte (presunção simples: o que é ordinário se presume, o que é extraordinário se prova), mas nunca tributar pelo IPI o total das receitas de pessoa jurídica primordialmente prestadora de serviços.

Não é o caso, como sugere o contribuinte, de aplicação do art. 6º da Lei nº 8.864/1994, eis que referido dispositivo trata de apuração de receita omitida mediante arbitramento a partir de “*blitz* fiscal”.

Observo que da análise das DIPJ (e dos balancetes) pode-se suspeitar (indício) que o contribuinte esteja classificando erroneamente suas receitas. Porque, aparentemente, há uma desproporção muito grande entre as receitas e os respectivos custos. Veja-se por exemplo, o 1º trimestre de 2000 (situação idêntica para todos os trimestres de todos os períodos):

	Produtos de fabricação própria	Prestação de serviços
Receitas (Ficha 06 A)	242.574,78	3.943.816,69
Custos (Ficha 04 A)	3.387.255,17	0,00

Contudo, são indícios, que não foram objeto de averiguação. Poderia a autoridade fiscal discordar da correta classificação das receitas, e reclassificá-las para fins de proporcionalização das receitas omitidas (bem como, eventualmente, exigir o IPI sobre as receitas reclassificadas). Mas nada disso foi feito.

Em síntese, entendo não haver amparo legal para presumir que toda a receita omitida seja oriunda de operações que constituam fato gerador do IPI, e a fiscalização não aprofundou a investigação de forma a fundamentar uma conclusão nesse sentido. O lançamento, tal como feito, não reúne condições de ser mantido.

Dessa forma, as questões sobre agravamento da multa e incidência de juros Selic sobre a multa de ofício ficam superadas pelo cancelamento do lançamento.

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Processo nº 19515.003537/2005-72  
Acórdão n.º **1301-001.498**

**S1-C3T1**  
Fl. 19

---

CÓPIA