



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.006313/00-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.493 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente ETERBRAS TEC INDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1991

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de exigência reflexa do IRPJ e outros tributos devidos em face de saída de produtos sem a emissão de nota fiscal e o correspondente recolhimento do IPI, deve ser reproduzida a decisão sobre a questão principal que deu origem ao crédito tributário relativo ao IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe deu provimento integral e os conselheiros Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento parcial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.493 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10880.006313/00-11

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por ETERBRAS TEC INDUSTRIAL LTDA, às efls. 309/329, contra o acórdão n.º **108-07.420**, às efls. 257/264, que tem a seguinte ementa:

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS — Quando a imposição resulta de auditoria de produção no âmbito do IPI, uma vez julgada subsistente a tributação desse tributo, considerando que a mesma situação originou esta exação, também mantém-se esta pelos mesmos fundamentos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA — FINSOCIAL E CSLL — Uma vez julgada subsistente a imposição do IRPJ, de igual forma, devido à estreita relação de causa e efeito existente, resultam procedentes os procedimentos decorrentes.

Em síntese, os fatos narrados nestes autos são os seguintes:

- contra o contribuinte lavrou-se auto de infração por falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o que deu origem ao processo n.º 10830.001942/95-97. Na ocasião, a Fiscalização concluiu que a recorrente deixara de emitir notas fiscais de saídas, em consonância com os resultados da auditoria de produção consignada em Termo de Verificação, às efls. 44/48;

- foram lavrados, ainda, autos de IRPJ, CSLL, Finsocial, Pis/Pasep e IRRF, reflexas ao lançamento de IPI, no processo n.º 10830.002556/95-29;

- na impugnação dos lançamentos reflexos, a recorrente alegou que a Fiscalização incorrera em equívocos, na apuração dos respectivos tributos, apontando o Parecer Técnico n.º 6.407/1995, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (IPT), que corroboraria sua tese defensiva;

- a autoridade julgadora de primeira instância, reconhecendo erros no trabalho da Fiscalização, deu provimento apenas parcial à impugnação para cancelar integralmente as exigências do IRRF e do PIS/Pasep, reduzir as multas aplicadas ao percentual de 75% e retificar os valores do IRPJ, da CSLL e do FINSOCIAL;

- com isso, os autos foram apartados para que se efetivasse o julgamento do Recurso de Ofício em separado da cobrança dos tributos remanescentes, em atendimento à disciplina normativa prevista na Portaria SRF n.º 4.980/1994, então vigente, o que deu origem ao presente processo (representação às fls.02);

- com a intimação para ciência da decisão da DRJ, a pessoa jurídica autuada interpôs recurso voluntário, às efls. 169/183.

Em petição de fls.228 e ss., de 16/09/2002, o contribuinte requereu:

1. - O presente processo administrativo versa sobre exigência reflexa do IRPJ, supostamente devido em face de alegada saída de produtos sem a emissão de nota fiscal e o correspondente recolhimento do IPI. Por tratar-se de autuação reflexa, o presente processo foi interligado ao processo administrativo n.º 10830.001942/95-

67, onde é debatida a questão principal, qual seja, a que deu origem ao crédito tributário relativo ao IPI.

2. - Apreciando o processo principal acima citado, a E. Terceira Câmara do E. Segundo Conselho de Contribuintes, negou provimento ao recurso voluntário interposto, mantendo a exigência tributária do IPI. Todavia, por constatar contradição que macula o entendimento esposado naquele v. acórdão, a Requerente apresentou embargos declaratórios, cuja apreciação ainda não se verificou (doc. No 1).

3. - Desta forma, tendo em vista que a notícia do julgamento do recurso voluntário no processo principal deu margem a distribuição do presente processo reflexo, cuja apreciação poder á levar em consideração aquele julgamento, a Requerente vem a presença de V.Sa. para, com o respeito e acatamento sempre demonstrados, requerer seja aguardado o desfecho dos embargos opostos no processo interligado, haja vista que tais embargos podem resultar em modificação ao julgado do E. Segundo Conselho de Contribuintes.

Após terem sido rejeitados os embargos opostos naqueles autos, o recurso voluntário constante do presente processo foi julgado e negado, nos termos da ementa retro transcrita. Em face dessa decisão, o contribuinte, inicialmente, opôs embargos de declaração (fls. 248/255) alegando dúvida quanto ao mérito do julgamento, vez que o acórdão não o analisou, mas apenas atribuiu os efeitos relativos ao acórdão n.º 203-07.980, que tratou do IPI; bem como omissão quanto à análise dos seguintes argumentos: (i) a D. Fiscalização baseou-se exclusivamente no volume de insumos adquiridos e no montante da produção; (ii) as peculiaridades técnicas atinentes ao processo produtivo da então Embargante, assim como fatores externos que influem na produção não foram levados em consideração; (iii) o laudo elaborado pelo IPT comprova que o procedimento da então embargante foi ignorado; (iv) a embargante indicou que os elementos utilizados pela D. fiscalização mostravam-se imprecisos, motivo pelo qual deveria ser considerado o laudo do IPT que partiu de premissas corretas.

O relator do acórdão embargado rejeitou os embargos de declaração, por despacho às efls. 299/300, sob o fundamento de que o Segundo Conselho de Contribuinte decidiu a mesma questão de fundo (no acórdão n.º 203-07.980) e que o contribuinte não trouxe qualquer novo argumento daqueles trazidos no processo de IPI.

Cientificado, o contribuinte apresentou recurso especial à CSRF, suscitando divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos n.ºs 202-13.789, 108-05.745, 202-10.888, 202-07.774, 107-07.223 e 203-06.242, a partir dos seguintes argumentos, em síntese:

- no acórdão recorrido afirmou-se que a apresentação de laudo técnico baseado em quantitativos divergentes da escrita fiscal não produz efeitos, mostrando-se ineficaz para a desconstituição do lançamento, que fora efetuado com base na presunção da ocorrência de saídas;

- além disso, nos embargos de declaração ao acórdão n.º **108-07.420** (doc. n.º 7) argumentou-se que o laudo do IPT tem lastro em informações e documentos idôneos, apresentados pela recorrente. Porém, por equívoco e involuntariamente, as informações passadas à Fiscalização não estavam totalmente corretas. Aliás, as pequenas diferenças apontadas são perfeitamente justificáveis, em função de fatores externos;

- o CARF já adotara entendimento amplamente favorável ao contribuinte, ao acolher laudo técnico elaborado por renomada instituição, segundo o acórdão paradigma n.º **202-**

13.789, que reflete cobrança de IPI lavrada contra a própria recorrente e expõe situação idêntica à tratada nestes autos, ressaltando-se a diferença de que a DRJ/Campinas, no aludido caso precedente, cancelara o lançamento em decisão não reformada, quando do julgamento do recurso de ofício, inserto nos autos do processo n.º 10830.005398/96-77, no qual aceitou-se o fato de que os produtos fabricados pelo contribuinte sofrem a influência de fatores externos, especialmente da água, de acordo com laudo técnico do IPT;

- nesses termos, revela-se flagrante a incongruência contida no acórdão ora recorrido, tendo em conta a divergência jurisprudencial ora indicada, referente à influência de fatores externos, confirmada por laudo técnico que tem a aptidão para modificar o lançamento, de tal sorte a afastar a presunção de omissão de receitas;

- no caso em julgamento, a Fiscalização tomou como base para a autuação, por amostragem, a escrita fiscal e sua produção, valendo-se da relação "insumo/produção", já consideradas as perdas. Contudo, o laudo do IPT explicita que a Fiscalização ignorou elementos fundamentais, pois desprezara o montante das entradas que passaram pelo estoque, originárias de transferências de produtos acabados, recebidas de outros estabelecimentos da recorrente. Tais entradas foram vendidas, mas não produzidas com seus próprios insumos, motivo por que o montante correspondente deveria ser excluído, o que não ocorreu;

- além disso, algumas peculiaridades técnicas do processo produtivo não foram ponderadas, não obstante terem sido confirmadas pelo laudo técnico do IPT, anexado aos autos. Aqui, destaca-se a influência externa sofrida pelos produtos, tais como a que resulta da umidade e da água, ignoradas no caso em tela;

- esclareça-se, por exemplo, que, para cada 100g de cimento, 28g de água incorporam-se ao produto final, em função da reação química do cimento, conforme parecer da Associação Brasileira de Cimento Portland;

- também em função da reação química, o produto acabado de cimento amianto, dada sua porosidade, continua a absorver água, dependendo do tipo de produto produzido e das condições climáticas a que estiver submetido durante o processo de armazenamento;

- essa absorção de água pelo cimento pode acarretar aumento de peso, o que não foi levado em conta na decisão recorrida (embora isso tenha sido explicado, no laudo técnico do IPT), sob o argumento de que o critério utilizado não era aceitável, porquanto as quantidades fornecidas pela recorrente, para a feitura do laudo, guardavam diferenças em relação aos dados escriturados;

- conforme mencionado, as pequenas diferenças encontradas são perfeitamente justificáveis, em face das influências de fatores externos, tendo sido devidamente justificadas pelo IPT;

- a rigor, o Fisco deve examinar as conclusões do laudo do IPT, elaborado com os dados corretos, os quais confirmam os argumentos da recorrente;

- o Acórdão recorrido passou ao largo de várias questões relevantes ao caso concreto, visto que não considerou os fatores técnicos, que influenciam na apuração do produto final;

- o laudo do IPT se escora em informações e documentos idôneos que espelham a realidade dos fatos;
- a desconsideração do laudo técnico é gritante afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa;
- não houve omissão de receitas nem há base de apoio a tal presunção, consoante pacíficas doutrina e jurisprudência.

Conclui que a exigência do IPI, assim como do IRPJ, CSL e FINSOCIAL, são descabidas, pelos seguintes motivos: *(i) as diferenças apuradas pela fiscalização decorrem tão-somente das perdas típicas do processo produtivo em questão, não havendo, de modo algum, omissão de receitas; (ii) a D. Fiscalização, carecedora de conhecimentos técnicos relativos ao processo produtivo em questão, baseou suas alegações em critérios simplistas, dissonantes da realidade, uma vez que não levam em conta tais perdas produtivas; e (iii) foram ignoradas as provas apresentadas pela Recorrente, especialmente o laudo do IPT, produzidas da maneira adequada, ou seja, através de instituição especializada na análise técnica que a situação demanda com base em elementos corretos.*

Ao final, pleiteia o provimento do recurso especial, reformando-se o acórdão n.º 108-07.420, com o consequente cancelamento do principal e acessórios.

Em contrarrazões, a PGFN alega o seguinte:

- os acórdãos paradigmas são inaptos à demonstração da divergência suscitada, o que impõe a inadmissibilidade do apelo; e
- os índices (insumos/produção) utilizados pelo Fisco são decorrentes de informações prestadas pelo contribuinte e não foram contestados pelo laudo técnico.

Em sessão de 29/07/2009, a 1ª Turma da CSRF declinou da competência de julgamento para a Terceira Seção do CARF, por meio do acórdão n.º 9101-00.002, às efls. 466/470.

Em sessão de 05/10/2011, a 3ª Turma da CSRF declinou da competência de julgamento para a Primeira Seção do CARF, por meio do acórdão n.º 9303-01.672, às efls. 471/476.

Em 20/05/2015, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao dirimir o conflito negativo de competência, declarou que o julgamento do recurso especial em foco compete à 1ª Turma da CSRF, conforme despacho às efls. 481/483.

Após, os autos foram sorteados a esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Cabe, contudo, destacar que o apelo à instância especial foi interposto em 02/02/2005, isto é, ao tempo da vigência do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais instituído pela Portaria MF n.º 55/1998, que também estabelecia, na mesma esteira do vigente Regimento Interno do CARF, um limite de dois acórdãos paradigmas, para fins de demonstração da existência de dissídio jurisprudencial.

Nesses termos, cumpre verificar se os dois primeiros reúnem os requisitos de admissibilidade previstos naquele ato regimental, descartando-se os demais. Assim, o exame exigível à aferição da obediência aos requisitos de admissibilidade deve cingir-se aos acórdãos n.º **202-13.789** e **108-05.745**.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido podem ser extraídos do seguinte trecho:

Conforme se verifica do relato a presente exação decorre de lançamento originado por exigência do IPI embasada em auditoria de produção, tendo sido examinada a matéria pela Egrégia Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes conforme Acórdão 203-07.980, de 19/02/02, tendo concluído, por unanimidade, por negar provimento ao recurso, por entender que *"a apresentação de laudo técnico baseado em quantitativos divergentes da escrita fiscal não produz efeitos e autoriza a utilização de índices (insumos/produção) apresentados pelo próprio contribuinte durante o levantamento fiscal para os efeitos de auditoria de Produção"*, dessa forma, já tendo sido apreciado o mérito dessa imposição, pelos mesmos fundamentos, justifica-se a manutenção da exigência do IRPJ ora em exame.

Relativamente à tributação reflexa a título de FINSOCIAL e CSLL, devido à estreita relação de causa e efeito existente, uma vez mantida a exigência do IRPJ, mesma decisão estende-se aos procedimentos decorrentes.

No tocante à imposição da multa, já reduzida para 75% pela decisão de primeiro grau, não merece reparos, tendo em vista que mostra conformidade com o que determina o art. 45, da Lei 9.430/96, c/c o art. 106, II, c, do CTN. (grifos no original)

Portanto, o acórdão recorrido se fundamenta na prevalência da informação fornecida pelo contribuinte (a teor da prova documental conhecida como “escrita fiscal”), sobre a informação fornecida por outrem (*in casu*, a informação do perito, constante do documento denominado “laudo técnico”).

Abaixo, seguem recortes dos paradigmas a serem analisados, para a extração de seus fundamentos, com vistas ao cotejo entre essas decisões e o acórdão recorrido:

I – primeiro paradigma - Acórdão n.º **202-13.789**:

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que passo a transcrever:

"O presente auto de infração, às fls. 5/6, lavrado em 30/09/96, contra a empresa em epígrafe, refere-se ao IPI-Imposto sobre Produtos Industrializados, e formalizou o crédito tributário de 2.490.094,69 UFIR.

Em procedimento de auditoria, **segundo entendimento da Autoridade Fiscal, verificou-se que a atuada deixou de recolher o IPI em virtude da ocorrência de omissão de receitas operacionais, caracterizada pela aquisição de matérias-primas à margem da escrituração contábil-fiscal regular**, conforme evidenciado nos quadros demonstrativos n.º 01/06, fls. 09/11, e documentos 01/08, fls. 12/19, bem como relato no Termo de Verificação Fiscal às fls. 07/08.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte, tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 45/53, com as razões de defesa a seguir sintetizadas:

1) a análise da autoridade fiscal restringiu-se exclusivamente aos confrontos das informações prestadas pela empresa e os dados constantes nas Declarações de Imposto sobre Produtos Industrializados (DIPI de 1992 e 1993);

2) baseou-se exclusivamente nas DIPI's para quantificar a produção acabada e nas informações da empresa para apurar o consumo de matéria-prima, demonstrando que não fez uso dos registros constantes nos livros fiscais, pois, se o fizesse, verificaria que os dados constantes nas DIPI's não estavam corretos;

3) junta à presente impugnação cópias completas das DIPI's 92 e 93, diferentemente da autoridade fiscal que anexou apenas parte delas ao auto, deixando de anexar os campos onde constam a quantidade de matéria-prima adquirida, divergente dos quadros apresentados;

4) em momento algum a autoridade fiscal solicitou à petionária os livros e documentos fiscais referentes ao ano de 1992, demonstrando que eles não foram usados para o levantamento de dados para o auto de infração;

5) dessa forma o auto de infração apresenta vícios de origem por não estar amparado na escrita fiscal e, portanto, é nulo;

[...]

A autoridade julgadora de primeira instância não acatou a preliminar de nulidade, por considerar que os elementos trazidos ao processo pela realização da diligência teriam suprido as lacunas existentes no auto de infração.

No mérito, deu o lançamento por parcialmente improcedente, retirando da exação os valores correspondentes a ajustes efetuados em vista da constatação de erros de cálculo cometidos pela autoridade fiscal, a seguir detalhados:

[...]

É o relatório.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

[...]

Na espécie, a ação fiscal abrangeu os anos de 1992 e 1993, sendo a empresa fabricante de produtos de fibrocimento.

Foram trazidos aos autos demonstrativos que evidenciam a percentagem de insumos necessários à industrialização de 1,00 kg de produto acabado, a descrição resumida do processo produtivo e os dados relativos à produção acabada, inclusive sua transferência para outros estabelecimento da mesma empresa.

O levantamento fiscal tomou por base o montante de entradas por compras, as entradas e saídas por transferência, a revenda para terceiros, os estoques iniciais e finais, apurando-se, assim, o total do consumo de insumos.

Em suas análises, a autoridade julgadora de primeira instância detectou a ocorrência de erro no cálculo da produção semi-elaborada do ano de 1993, pois, subtraiu o estoque inicial do estoque final, e, como consequência, a produção acabada teve um acréscimo em dobro de produtos semi-elaborados, vez que, ao invés de subtrair, foram adicionados 1.880.228,00 kg na produção total.

Enfatiza a autoridade julgadora singular que os 1.880.228,00 kg de estoque inicial da produção semi-elaborada, para o ano de 1993, utilizou-se de insumos que constavam no estoque final de 1992, portanto, já computados no cálculo deste ano. E, conforme cálculos por ela demonstrados (fl. 145) chegou-se a um estoque final de produção semi-elaborada, no ano de 1993, igual a zero, o que significa que toda a produção que estava incompleta no início do período converteu-se em produção acabada. Em consequência, como produto acabado, passou a fazer parte do estoque final de 1993, ou foi utilizada em operações de saída.

A autoridade julgadora releva que, como o estoque final da produção semielaborada em 1993 é nulo, deve-se diminuir o estoque inicial na sua totalidade, o que não fez a fiscalização.

A autoridade fiscal considerou que houve um consumo de insumos do estoque de 1993 ou adquiridos naquele ano, o que não corresponderia à realidade, e, como consequência, a produção acabada teve um acréscimo em dobro dos volumes de produção semi-elaborada, pois, erroneamente, adicionou 1.880.228 kg à produção total.

Frente à constatação do erro cometido pela fiscalização, a autoridade julgadora a quo procedeu o devido ajuste, ou seja, para obter a produção acabada total de 1993, diminuiu o estoque inicial de produção semi-elaborada de 1993 na sua totalidade. Também, ajustou o consumo de matérias-primas, e as diferenças apuradas, ao verificar que a autoridade fiscal, considerando a "água hidratada" consumida e assimilada no processo de industrialização, para cada 1,00 kg de matéria-prima, simplesmente adicionou a percentagem de "água hidratada", quando deveria ser aumentada a quantidade de produto final proporcionalmente.

Após proceder as devidas alterações nos cálculos dos percentuais das matérias-primas utilizadas, a autoridade julgadora singular chegou à apuração de uma base de cálculo tributável menor que aquela encontrada pela fiscalização, no ano de 1992. Isto porque tal valor teve o insumo "cimento" como referência para o cálculo relativo às compras não registradas, e, em sendo observado um consumo menor deste insumo, utilizando-se a mesma alíquota de 4% observada pela autoridade fiscal, chegou-se ao valor tributável de Cr\$333.272.446,54.

Ao refazer os mesmos cálculos para o ano de 1993, foi constatado que houve um consumo de matérias-primas inferior ao registrado pela empresa, o que indica que a produção acabada é maior que o escriturado, evidenciando omissão de receitas na salda de produtos de sua fabricação. Entretanto, o critério utilizado pela fiscalização foi de que teria havido aquisição de matérias-primas à margem da escrituração contábil-fiscal. A tributação que tomasse por base omissão de receitas na saída de produtos de sua fabricação implicaria em inovação da fundamentação da autuação, o que exigiria um novo lançamento, com todas as providências decorrentes, sendo que o período encontrava-se atingido pela decadência. Assim, vez que os cálculos efetuados pela autoridade fiscal não espelhavam a realidade, e tendo em vista a impossibilidade de sua retificação, foi excluído o crédito tributário referente ao ano de 1993.

A retificação do lançamento pela autoridade julgadora singular, a nosso ver, não merece reparos. A intervenção deu-se no sentido de aperfeiçoar o lançamento

sanado-lhe erros de cálculo cometidos pela autoridade fiscal, que oneravam indevidamente o sujeito passivo, tanto na correção do cálculo da produção semi-elaborada relativa ao ano de 1993, quanto na retificação da relação matérias-primas/produto final, e na exclusão do crédito tributário referente ao ano de 1993.

O cometimento de erro fático não acarreta a nulidade do lançamento, embora prejudique o motivo de tal ato administrativo, eivando-o do vício de legalidade, pois a validade da norma impositiva é conferida pela suficiência do fato jurídico que lhe serviu de fonte material. **Como a Administração Pública, especialmente no exercício da atividade tributária deve pautar-se pelo princípio da estrita legalidade, cinge-se na obrigação de retificar o ato administrativo que se encontre nessa situação.**

As autoridades julgadoras administrativas não se eximem de tal dever, exercendo o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos. O Poder Judiciário tem pautado suas decisões no sentido de considerar possível a revisão de ofício do lançamento tributário em que ocorrer erro de fato. [...] (grifou-se)

Como se pode ver, o voto condutor do acórdão paradigma não evidencia se a pretensão objeto do litígio versava sobre a prevalência da informação revelada em laudo técnico, comparativamente à importância da informação revelada na escrita fiscal, ou, de outro modo, se a informação constante do laudo técnico não prepondera em face da predominância da informação revelada pela escrita fiscal. Portanto, o paradigma em foco não cuida da supremacia de uma fonte de prova sobre outra.

Ademais, o relatório desse paradigma esclarece que o contribuinte insurgiu-se contra o desinteresse da Fiscalização em relação à escrita fiscal, ao passo que, no caso em julgamento, o recorrente objetiva relativizar a importância da escrita fiscal em relação ao laudo técnico. Nesse cenário, a tese que sustenta a decisão recorrida, segundo a qual a prova consubstanciada na escrita fiscal predomina sobre a prova pericial, permanece incólume, porquanto o paradigma apontado não tem suporte em fundamento que dela divirja.

Em suma, o dissídio não restou demonstrado em face do primeiro acórdão paradigma.

II - Segundo paradigma - Acórdão n.º 108-05.745:

RELATÓRIO

[...]

O procedimento fiscal amparou-se em auditoria de produção na qual o consumo líquido de insumos (após as perdas e refugos) foi levantado e comparado com a produção registrada, apurando-se diferenças que, se positivas (produção registrada maior do que consumo), foram consideradas custos não contabilizados e, se negativas (produção registrada menor do que insumos consumidos), foram consideradas vendas não registradas, decorrendo de ambas a tributação como receita omitida.

[...]

Com a impugnação, na qual contesta os critérios utilizados pelo fisco na aferição das quantidades consumidas e **insurge-se contra a tributação por simples presunção**, a autuada junta os documentos de fls. 524/720, entre os quais **relatório produzido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo — IPT** (fls. 537/583). Na mesma peça, solicita que, se julgados insuficientes os esclarecimentos e provas

anexados, sejam realizadas perícias contábil e técnica, para o que indica seus peritos e formula os respectivos quesitos.

[...]

VOTO

[...]

Recurso de ofício interposto nos termos legais, dele tomo conhecimento.

Para firmar sua decisão, a autoridade julgadora monocrática **louvou-se especialmente no alentado laudo técnico expedido pelo IPT**, para concluir que não foram levadas em conta, na **auditoria realizada**, as características da indústria fiscalizada, **limitando-se ao confronto global dos pesos dos insumos e dos produtos**, confronto este que não se sustenta frente às explicações trazidas pelo apontado laudo.

Efetivamente, referido laudo, após descrever de forma detalhada os processos de fabricação e sua variabilidade, analisa em detalhes o fluxo de materiais nas diferentes seções, apresenta suas conclusões às fls. 584, das quais o último item está assim redigido:

[...]

Considerou ainda a autoridade singular que nenhum outro indício ou prova foi fornecida que caracterizasse a ocorrência de omissão de receitas. A decisão recorrida vem na linha de inúmeros julgados dos Conselhos de Contribuintes, amparando-se também na orientação firmada no Parecer Normativo CST n.º 45/77, no sentido de que o levantamento de produção “tem por objetivo apurar a verdade, a produção que realmente ocorreu, e nunca arbitrar a produção.”

Pelo exposto, e por ter o julgador singular correta e cuidadosamente apreciado os elementos e provas dos autos e bem aplicado as disposições legais pertinentes, meu Voto é no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. (grifou-se)

Aqui, o segundo paradigma está ancorado na tese de que as informações coletadas em laudo técnico devem prevalecer sobre as informações provenientes da auditoria contábil. A inquestionável similaridade entre o caso paradigma e o caso em julgamento reclama o reconhecimento de que há colisão entre os fundamentos de cada um desses julgados.

Com efeito, já se observou, anteriormente, que a decisão recorrida está lastreada no entendimento de que a escrita fiscal, reunindo informações prestadas pelo próprio contribuinte, é fonte de informação que sobrepuja o laudo técnico, fonte de informações prestadas por terceiros.

Assim, após o cotejo entre os acórdãos, resta evidenciado o dissídio jurisprudencial.

Presentes os pressupostos recursais, o recurso especial deve ser admitido.

Mérito

O debate trazido à mesa circunscreve-se à estipulação da fonte de prova que deva prevalecer: a escrituração ou o laudo técnico.

Com efeito, não há, na legislação brasileira, preceito normativo que estabeleça a prevalência da prova pericial sobre as demais. Todavia, como é cediço, a prova pericial emana de trabalho científico e fornece informações de fontes extrajurídicas para a solução de questões técnicas que extrapolem o conhecimento do julgador.

Por outro lado, também não é verdade que a escrita comercial e fiscal constitua prova irrefutável. Sabe-se, sim, que ela pode constituir presunção relativa a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que mantida com observância das disposições legais e os registros sejam comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 9º, § 1º, DL. 1.598/77). Reunindo-se esses requisitos, caberá à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrituração (art. 9º, § 2º, DL 1.598/77).

Ocorre que, no presente caso, o procedimento de auditoria de produção que deu ensejo ao lançamento de IPI gerou, por decorrência, os lançamentos de IRPJ, CSLL, Finsocial, Pis/Pasep e IRRF.

No caso destes autos, desde a decisão de primeira instância, adotou-se o quanto decidido nos autos do processo n.º 10830.001942/95-67, devido à autuação ter ocorrido sobre os mesmos fatos, como atesta o trecho destacado:

De início, é de se reconhecer a conexão existente entre o presente processo e o de n.º 10830.001942/95-67, referente ao IPI, na medida em que trata dos mesmos fatos. Desse modo, a decisão n.º 11.175/03/GD 00421/99, proferida nos autos daquele processo, servirá como base para a presente. (fls.150)

Mais à frente, quanto ao laudo, assim se manifestou a autoridade julgadora, repisando a decisão do processo principal:

Esclarecendo: o laudo encontrou os Índices de (insumos/produção) a partir dos dados informados pela empresa (ao IPT) e a seguir, incidiu esses índices sobre os dados dos insumos registrados na escrituração (informados à fiscalização), resultando numa produção bastante próxima da qual ele partiu. Ora, é evidente que se os dados informados Pela empresa ao IPT quanto aos insumos e à produção são muito próximos dos usados pela fiscalização, o resultado só poderia ser aquele a que o IPT chegou, isto é, uma produção muito próxima da informada pela empresa. O que não houve por parte do laudo foi a contestação dos índices de (insumos/produção) informados e usado pela fiscalização, fl.34; de uma forma contundente, seja com dados externos através de informações de outras empresas da mesma área ou de estabelecimentos da mesma empresa, seja com a realização de experimentos independentes na própria empresa. Como também não houve o acompanhamento do processo produtivo da autuada para determinar aquele índice. Isto é, o laudo limitou-se a realizar uma conta de divisão, como explicado acima, embora amparada em gráficos, tabelas e equações, para assim encontrar o índice que defende.

E é esse o ponto essencial de toda autuação, que partiu do índice inicialmente oferecido pela empresa para então calcular a produção real. Se o laudo não oferece elementos para contestar o índice inicialmente oferecido pela empresa, mas limita-se a calcular outro índice a partir do que a empresa informou, o laudo não tem sentido. Poderia ele apresentar literatura a respeito, com índices constantes de outros experimentos; poderia citar outras empresas a abonar sua contestação; poderia realizar ensaios experimentais ,na própria empresa e citar os resultados; poderia ainda acompanhar processo produtivo da empresa *in loco*, ainda que em período posterior para embasar sua afirmação.

Mas limitou-se a calcular o índice que apenas serve aos argumentos da empresa, pois usou para seu cálculo apenas as informações dela. Conclui-se, assim, que o índice sugerido pelo Laudo, dada a sua inconsistência, não merece acolhimento, devendo-se manter aquele fornecido inicialmente pela autuada.

Verifica-se que, quanto ao laudo em questão, houve manifestação desfavorável ao contribuinte no processo relativo à apuração do IPI devido a partir da auditoria de produção, a qual foi reproduzida nos presentes autos.

O próprio contribuinte reconheceu que, em suas palavras, *o presente processo administrativo versa sobre exigência reflexa do IRPJ, supostamente devido em face de alegada saída de produtos sem a emissão de nota fiscal e o correspondente recolhimento do IPI. Por tratar-se de autuação reflexa, o presente processo foi interligado ao processo administrativo n.º 10830.001942/95-67, onde é debatida a questão principal, qual seja, a que deu origem ao crédito tributário relativo ao IPI.*

Após ter sido atendido o pedido de sobrestamento destes autos até a decisão em embargos no processo originário de exigência do IPI (processo n.º 10830.001942/95-67), o acórdão recorrido também adotou o entendimento dado naquele processo, cujo Acórdão n.º 203-07.980, de 19/02/02, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, nos termos da seguinte ementa:

IPI. AUDITORIA DE PRODUÇÃO. UTILIZAÇÃO DE ÍNDICES FORNECIDOS PELO CONTRIBUINTE. DESCONFORMIDADE COM O LAUDO. POSSIBILIDADE. A apresentação de laudo técnico baseado em quantitativos divergentes da escrita fiscal não produz efeitos e autoriza a utilização de índices (insumos/produção) apresentados pelo próprio contribuinte durante o levantamento fiscal para os feitos de auditoria de produção.

NORMAS PROCESSUAIS. MULTA NÃO DISCUTIDA NA FASE IMPUGNATORIA. PRECLUSÃO. Resta preclusa na fase recursal qualquer parcela do crédito tributário não discutida na fase impugnatória.

Recurso negado.

O voto condutor do acórdão recorrido consignou que, nos mesmos moldes do decidido no Acórdão n.º 203-07.980, *"a apresentação de laudo técnico baseado em quantitativos divergentes da escrita fiscal não produz efeitos e autoriza a utilização de índices (insumos/produção) apresentados pelo próprio contribuinte durante o levantamento fiscal para os feitos de auditoria de Produção."*

É de se registrar que, posteriormente, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao recurso especial interposto em face daquela decisão, através do Acórdão n.º 02-03.027. de 05/05/2008, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 15/01/1991 a 31/12/1991

NORMAS PROCESSUAIS. VINCULAÇÃO DE JULGAMENTO A RESULTADOS DE LAUDO TÉCNICO. IMPOSSIBILIDADE.

No processo brasileiro, seja ele judicial ou administrativo, vige o princípio da livre convicção motivada do juiz. Por esse princípio, o julgador tem liberdade para proferir

sua decisão, desde que motivada, não estando vinculado a qualquer espécie de prova, as quais não podem ser previamente tarifadas.

Recurso Especial Negado.

Sendo assim, prevaleceu quanto ao processo principal a decisão desfavorável ao contribuinte, em caráter definitivo. Tendo em vista que o que foi julgado nos autos principais deve nortear a tributação reflexa, não há reparos a fazer à decisão recorrida.

Acrescente-se que nessa mesma sistemática (processo acessório seguindo a sorte do principal) também foram julgados os recursos de ofício decorrentes de procedimentos de auditoria de produção, em relação ao mesmo contribuinte, em outros períodos de apuração.

Trata-se do processo n.º 10830.005398/96-77, Acórdão n.º 202-13789, referente ao IPI (principal) e do processo n.º 10830.001699/97-11, Acórdão n.º 107-07223, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF (que continha a tributação reflexa). Neste último, o voto condutor seguiu exatamente o quanto decidido no processo “dito matriz”, consoante excerto abaixo transcrito:

Conforme relatado, as autuações em pauta são decorrentes de lançamento efetuado em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, o qual foi parcialmente exonerado em face de ajustes efetuados após a realização de diligência em que ficara demonstrada a ocorrência de erros de fato, cometidos pela autoridade fiscal, no dimensionamento da base impositiva daquele tributo, para efeito da lavratura dos autos de infração.

Tendo em vista essas correções, a autoridade julgadora singular efetuou os ajustes necessários nos lançamentos decorrentes, fazendo, ainda, a devida apreciação quanto à legalidade dos autos de infração, decidindo a lide mediante o provimento parcial dos créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro — CSL e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, adaptando-os ao decidido no processo do IPI, ao passo que foram integralmente afastadas as exações relativas à Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e ao Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF.

Extraio e transcrevo a seguir excertos do voto condutor do Acórdão n.º 202-13.789, sessão de 22/05/2002, sendo relatora a I. Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, que negou provimento ao recurso de ofício impetrado contra a decisão de 1.º grau, no julgamento do recurso voluntário relativo ao processo do I.P.I., dito matriz, no sentido de que [...]

Da leitura dos excertos supra transcritos, podemos concluir que a decisão recorrida não merece reparo, tendo sido proferida de conformidade com as constatações obtidas quando da realização da diligência efetuada pela autoridade de fiscalização, e, com relação ao lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e do Imposto de Renda na Fonte — IRF, de conformidade com o princípio da estrita legalidade, que rege o ato administrativo do lançamento.

Dessa forma, havendo decisão de primeiro grau favorável ao contribuinte no processo matriz, confirmada que foi em segundo grau por decisão proferida pelo Segundo Conselho de Contribuintes no Acórdão n.º 202-13.789, e sendo procedentes os fundamentos que motivaram a decisão recorrida, resta-nos concordar com a mesma.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido conhecer e negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com o devido respeito, divergi da Relatora no mérito, para dar provimento parcial ao recurso, entendendo ser necessário o retorno dos autos à turma *a quo* para que esta analisasse as provas produzidas no processo.

É que, compreendo, a decisão recorrida foi baseada em questão prejudicial, tendo a turma *a quo* simplesmente entendido que deveria atribuir ao IRPJ os mesmos efeitos relativos ao acórdão 203-07.980, que tratou do IPI.

Dito de outro modo, entendo que não houve propriamente uma análise das provas dos autos e manifestação, por parte da turma *a quo*, sobre o mérito da questão sobre qual documento deveria prevalecer no caso concreto (se escrita fiscal ou laudo), mas mera decisão pela vinculação ao quanto decidido no auto de infração do IPI. Nesse ponto, é oportuno reproduzir o inteiro teor do acórdão recorrido:

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Conforme se verifica do relato a presente exação decorre de lançamento originado por exigência do IPI embasada em auditoria de produção, tendo sido examinada a matéria pela Egrégia Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes conforme Acórdão 203-07.980, de 19/02/02, tendo concluído, por unanimidade, por negar provimento ao recurso, por entender que "a apresentação de laudo técnico baseado em quantitativos divergentes da escrita fiscal não produz efeitos e autoriza a utilização de índices (insumos/produção) apresentados pelo próprio contribuinte durante o levantamento fiscal para os efeitos de auditoria de produção", dessa forma, já tendo sido apreciado o mérito dessa imposição, pelos mesmos fundamentos, justifica-se a manutenção da exigência do IRPJ ora em exame.

Relativamente à tributação reflexa a título de FINSOCIAL e CSLL, devido à estreita relação de causa e efeito existente, uma vez mantida a exigência do IRPJ, mesma decisão estende-se aos procedimentos decorrentes.

No tocante à imposição da multa, já reduzida para 75% pela decisão de primeiro grau, não merece reparos, tendo em vista que mostra conformidade com o que determina o art. 45, da Lei 9.430/96, c/c o art. 106, II, c, do CTN.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Partindo-se de tal premissa, temos então que, uma vez ultrapassada a questão prejudicial – é dizer, uma vez que se entenda que não há vinculação da turma *a quo* ao conteúdo do acórdão 203-07.980 – compreendo que cabe não a esta Câmara Superior, mas à Turma Ordinária, passar à análise das provas dos autos, emitindo opinião especificamente sobre se, no caso, o laudo é ou não capaz de contraditar o auto de infração lavrado com base na escrita fiscal do contribuinte. Isso, inclusive, como forma de evitar a supressão de instância e permitir ao contribuinte o exercício pleno de seu direito de defesa.

Estas são as razões pelas quais orientei meu voto pelo provimento parcial do recurso especial, entendendo ser necessário o retorno à turma recorrida para análise das provas dos autos.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano