

2. C C	PUBLICADO NO D. O. U De 16 / 09 / 19 91 ENY Rubrica
--------------	--



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Processo Nº 10.855-000.946/89-83

MDM (03)

Sessão de 20 de setembro de 1990

ACORDÃO Nº 201-66.590

Recurso Nº 83.034

Recorrente MÓVEIS W INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida DRF EM SOROCABA - SP

IPI - Lançamento de ofício baseado em elementos subsidiários. Embora legítima de apuração, por esse sistema (art. 108, da Lei 4.502/64), a produção, a saída de produtos tributados, sem nota-fiscal, é necessário que haja elementos de conexão quanto à objetividade dessa saída. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÓVEIS W INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 1990.

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - PRESIDENTE

LINO DE AZEVEDO MESQUITA - RELATOR

IRAN DE LIMA - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 21 SET 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSCZCZAK, MÁRIO DE ALMEIDA, WOLLS ROOSEVELT DE ALVARENGA (Suplente), JOÃO BAPTISTA MOREIRA (Suplente), ERNESTO FREDERICO ROULER e SÉRGIO GOMES VENTURA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
Processo Nº 10.855-000.946/89-83

Recurso Nº: 83.034

Acórdão Nº: 201-66.590

Recorrente: MÓVEIS W INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**R E L A T Ó R I O**

Partindo das aquisições de madeira aglomerada de 15 e 18mm, durante o ano de 1984, estoque desses insumos em 31-12-1983 e 31-12-1984, utilização dos mesmos no fabrico de mesas das linhas 240 e 540, vendas destas durante o ano de 1984, a fiscalização dos tributos federais conclui que a empresa em referência, ora Recorrente, deu saída, no ano de 1984, sem emissão de nota-fiscal e conseqüente pagamento do IPI, a 966 e 685 mesas, respectivamente, das linhas 240 e 540, nos valores de Cr\$ 167.842.500 e Cr\$ 87.358.050.

Apontados como infringidos os artigos 29-II; 54 §§ 1º e 2º; 62 e 63-II, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, a empresa é lançada de ofício do IPI que teria deixado de recolher no montante de NCz\$ 10,20 e intimada a recolher esse valor, corrigido monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 364-II do referido RIPI (fls. 51/53).

Por inconformada, a empresa apresentou a impugnação de fls. 55/63, comum aos diversos administrativos, que em razão da acusação em foco, foram lavrados para exigência do IRPJ; IRF; contribuições devidas ao Finsocial e PIS.

À guisa de contestação, o autuante apresenta a informação fiscal de fls. 66/72, no qual aponta:

G

- o levantamento fiscal foi baseado em dados registrados na empresa, conforme determina o art. 343 do RIPI/82 e não em arbitramento singelo conforme pretende a autuada;

- as faltas de matéria-prima, aglomerado de 15 e 18mm, estão de acordo com os registros dos livros de compra, venda e estoque da autuada. Apresenta cálculos de unidades vendidas dos diversos tipos de mesas em que foram aplicados os aglomerados de 15 e 18mm e respectivos consumos desses insumos; tomando como exemplo os produtos dos códigos 240 e 540 demonstra o que seria o consumo do respectivo aglomerado de 15mm em relação ao primeiro produto (código 240) e de 18mm, relativamente ao produto de código 540; diz, ainda, que esse cálculo foi procedido em relação a todos os produtos de cada linha, até chegar ao resultado final de cada linha produzida, respectivamente com os aglomerados de 15 e 18mm;

- os aglomerados de 8mm e 10mm são adquiridos para utilização em substituição às placas de 18mm, quando esta não for encontrada no mercado;

- mesmo concedendo uma quebra de produção na ordem de 10% do total da matéria-prima consumida no período, ainda permanece uma falta de estoque de 2.339,01 m<sup>2</sup> de aglomerado de 15mm e 1.933,95 m<sup>2</sup> de aglomerado de 18mm, que caracteriza saída de produtos sem registro na empresa;

- os produtos de maiores saídas no período foram do código 240 (mesa 1,26x0,71); código 340 (mesa 1,26x0,71) e código 540 (mesa 1,22x0,72), conforme informação de fls. , assim sendo foram selecionados os produtos 240 e 540 para efeito de cálculo das diferenças;

- a autuada, em quadro comparativo elaborado em sua impugnação apresenta diferenças na matéria prima aglomerado em todas as suas espessuras. No entanto, na tentativa de minorar essas diferenças, procede a um cálculo inaceitável ao compensá-las.



A autoridade singular, pela decisão de fls. 78/80, adotando a informação fiscal indicada manteve a exigência fiscal aos seguintes considerandos básicos:

"Considerando as disposições dos arts. 279 e 283 e 343, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82;

Considerando que a interessada não trouxe elementos concretos que permitissem modificar o trabalho fiscal".

Cientificada dessa decisão, a Recorrente vem, tempestivamente, a este Conselho, em grau de recurso, com as razões de fls. 82/92, idênticas às da impugnação, reiterando a preliminar suscitada na impugnação de cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de que "há a impossibilidade de se conhecer os fatos reais pelos quais, o contribuinte, é acusado". Não analisada essa preliminar pela decisão recorrida, torna o processo nulo.

No mérito, sustenta que o trabalho fiscal é inconsistente. Nesse sentido alega, em resumo:

- baseando-se o levantamento fiscal exclusivamente em função dos aglomerados de 15 e 18mm, provado está a inconsistência do trabalho fiscal à vista do disposto no art. 343 do RIPI/82 e seu parágrafo;

- ainda que fosse admissível considerar exclusivamente a matéria-prima, para a constatação fiscal demonstrada, não seria dado ao Fisco decompor produtos existentes no início e no final de cada exercício, para utilizar parte como se fosse matéria-prima existente no estoque.

Nessa linha de defesa, aduz ainda a Recorrente, verbis:

"Em face fls. 62, a informação fiscal dá notícia, para o estoque inicial de aglomerado de 15mm, que utilizou o estoque inicial de matéria-prima como sendo de 767,44 m<sup>2</sup> e que o contribuinte utilizou apenas 345,70m<sup>2</sup> e cita a fonte da informação como sendo o demonstrativo de fls. 19/20.



Examinando a fonte citada pelo Fisco, constatamos que o estoque inicial de matéria prima aglomerado de 15mm esta conforme o indicado pelo contribuinte e que, o número utilizado pelo Fisco, é o somatório dos aglomerados já utilizados nos produtos em fase de acabamento e mais os utilizados nos produtos acabados.

Esse comportamento do Fisco, mostra que o seu trabalho é inconsistente, acresce às matérias-primas os produtos, acabados e em elaboração, e quer demonstrar a existência de insuficiência de consumo de matéria-prima para os produtos que decompõe.

O mesmo erro de procedimento é efetuado na consideração do estoque final, fls. 40 a 42, onde considera como sendo matéria-prima todos os produtos acabados e semi elaborados.

Em fls. 64, confessa igual procedimento em relação aos aglomerados de 18mm, onde informa que para as compras, efetuadas durante o ano, considerou como sendo de 18mm a totalidade adquirida nas espessuras de 08mm e 10mm.

Aqui, comete maiores inconsistências, incluindo, como matéria-prima, os produtos acabados, semi acabados e outras espessuras, portanto outras matérias primas.

Afirma que os aglomerados de 8 a 10 mm são adquiridos para utilização em substituição às placas de 18mm, quando esta não seja encontrada no mercado e para tal serve-se da informação prestada pelo contribuinte conforme documento de fls. 18.

No documento de fls. 18, no final, o contribuinte informou que os aglomerados de espessuras 08mm e 10mm, não têm utilização em produto específico, sendo utilizáveis para produto de 18mm.

Quando o contribuinte afirmou que são utilizáveis, não autorizou o Fisco a usar a sua máxima de que os compensados aglomerados são utilizados.

Utilizável é possibilidade.

Utilizado é ocorrência fática.

No rol de compras efetuadas no exercício, em fls. 21 a 23, temos constatados que as compras efetuadas nas espessuras acima, foram:

aglomerados de 08mm .....	1.593,90 m <sup>2</sup>
aglomerados de 10mm .....	6.659,46 m <sup>2</sup>

O estoque inicial de aglomerados de 10mm, fls. 19/20, era de 535,32 m<sup>2</sup> e o final, em fls. 40/42, era de 20,24 m<sup>2</sup> sendo que inexistia estoque inicial ou final, dos aglomerados na espessura de 08mm.

Por estas constatações, todas comprovadas nos autos, o consumo efetuado no exercício foi de 1.593,90 m<sup>2</sup> para o aglomerado de 08mm e 7.374,58 m<sup>2</sup> para o aglomerado de 10mm.

O Fisco afirma que o contribuinte acoplou os aglomerados de 08mm aos de 10mm para, juntos, perfazerem aglomerados na espessura de 18mm.

A aritmética de 08mm (+) 10mm (=) 18mm, está correta, porém qual foi a metragem total conseguida com o acloppamento de 1.593,90 m<sup>2</sup> de aglomerado de 08mm (+) 7.374,58 m<sup>2</sup> de aglomerado de 10mm ?

Se tínhamos somente 1.593,90 m<sup>2</sup> de aglomerado de 08mm, somente poderíamos acoplar igual metragem de aglomerado de 10mm para, juntos, perfazerem 1.593,90 m<sup>2</sup> de aglomerado de 18mm.

Portanto, o levantamento efetuado pelo Fisco, demonstrada em fls. 65, para o aglomerado de 18mm é inconsistente porque utiliza elementos inconciliáveis.

A recorrente demonstrou todos os erros praticados pelo Fisco e elaborou demonstrativo que o Fisco, no final de fls. 66, simplesmente diz estar sendo utilizado método incorreto, sem saber precisar qual seria o método correto.

O método utilizado pelo contribuinte é correto e consistente.

Inicialmente, utilizou-se o estoque inicial e final de todos os aglomerados existentes na qualidade de matéria-prima.

Após, apurou todas as compras de matéria-prima e, com esses elementos: estoque inicial (+) compras (-) estoque final (=) matéria prima consumida no exercício.

A seguir, demonstrou todas as vendas de produtos acabados fabricados no próprio exercício, ou seja, apurou-se a produção vendida no exercício, de toda a sua linha de fabricação, assim representada: (-) estoque inicial (+) vendas do exercício (+) estoque final (=) produção vendida.

Conhecida a produção vendida, sobre ela foi aplicado o consumo líquido de aglomerados, nas mesmas medidas utilizadas pelo Fisco, d'onde se demonstrou o consumo líquido de aglomerados em relação à produção vendida no exercício.

Conhecido o consumo líquido de aglomerado, utilizando a mesma quebra (ou perda) utilizada pelo Fisco, ou seja, 10% sobre a quantidade bruta, temos que a quantidade líquida é igual a 90% da quantidade bruta e por tal, a conversão se processou em forma inversa: se "x" representa 90%, "y" = 100%, dando-se para "x" a metragem líquida e obtendo-se em "y", a metragem bruta.

Conhecido o consumo dos aglomerados em função das compras, ou seja o aglomerado declaradamente consumido, pudemos compara-lo com o consumo em função da produção vendida, ou seja a matéria-prima que efetivamente deveria ser consumida na forma de aglomerado.

Analisando os resultados, tivemos contato que se consumiu mais aglomerados, em função das compras, para as espessuras de 04mm; 08mm; 10mm; 12mm e 15mm. e, em forma inversa, consumiu mais aglomerado, em função da produção vendida, para as espessuras de 18mm e 25mm.

Todas as medidas apresentam diferenças, ou por aparentemente terem sido utilizadas em maior quantidade, ou por supostamente terem sido consideradas em menor quantidade.

A informação fiscal, em fls. 67, utiliza as diferenças demonstradas pelo contribuinte como justificativa para impedir a realização de diligência ou perícia contábil e diz os demonstrativos apresentam diferenças em todas as espessuras e que é inaceitável o cálculo efetuado para compensá-los.

Diz que é inaceitável, mas não diz por que seria inaceitável.

O contribuinte, explicou todos os cálculos efetuados e justificou o fato de que somente podem ser agregados os aglomerados de menores espessura, para a formação de aglomerados de maiores espessuras e que os de espessuras 04mm; 08mm; 10mm; 12mm e 15mm, são possíveis de ser agregados para a formação ou para a utilização como aglomerado na espessura de 18mm ou de 25mm.

Se efetuada a conversão dos aglomerados da medida utilizada, até o momento, em área ( $m^2$ ) para a medida de volume ( $m^3$ ) em suas respectivas espessuras, as diferenças apuradas a maior e as diferenças apuradas a menor, se equivaleriam e a diferença residual seria de 0,81% da totalidade das compras efetuadas no exercício.

O trabalho fiscal é inconsistente conforme está plenamente demonstrado pelos cálculos efetuados na impugnação e desconsiderados na decisão de primeira instância.

O trabalho não guardou o aspecto legal de utilização de todos os elementos elencados no art. 343 do RIPI/82, e não obedeceu nenhum critério de uniformidade de tratamento das mercadorias empregadas no processo de industrialização, incluindo matérias-primas (metragem bruta) com matéria-prima já agregada nos produtos (metragem líquida), confundido medidas, quantidades e qualidades, fazendo agregações impossíveis e sobretudo nada esclarecendo sobre a metodologia empregada".

É o relatório



Voto do Conselheiro-Relator, Lino de Azevedo Mesquita

O cálculo da produção e do respectivo tributo sobre ela devido, por meio de elementos subsidiários, é legítimo (Lei nº 4.502/64, art. 180, transcrito no art. 343 do RIPI/82), conforme reiteradamente tem decidido este Conselho.

No entanto, atento ao princípio decorrente do art. 142 do CTN, de que o lançamento é uma atividade vinculada à lei, "e obrigatório, sob pena de responsabilidade", ou seja, o fisco não pode exigir senão o que determinar a lei; vale dizer, o fisco não pode exigir mais, e nem deixar de exigir o devido, o Colegiado tem decidido que a aferição da produção através de elementos subsidiários sofre dificuldades e limitações.

Por esta razão o Conselho tem decidido que o reconhecimento da regularidade do lançamento de ofício deve atender: a) a que o elemento de referência adotado na quantificação da produção seja significativo no processo industrial; b) que a ponderação das perdas ou quebras obedeça a critérios de verificação e não resulte de mera presunção desassistida de elementos de convicção quanto à sua veracidade.

Esse entendimento está apoiado na orientação contida no Parecer Normativo CST nº 45, 1977, cujo item 6º diz o seguinte:

"Já no levantamento da produção, autorizado pelo art. 188, do RIPI/72, o Fisco reconstitui a produção do estabelecimento a partir dos insumos aplicados ao processo industrial, num dado período: se para fabricar tal produto, consome-se tais quantidades de um dado insumo, inversamente, da quantidade que se tenha consumido do mesmo insumo, num dado período de tempo, pode-se inferir o volume da produção do estabelecimento. Tal técnica, à qual se refere o art. 108 da Lei nº 4.502/64, tem por objetivo apurar a verdade, a produção que realmente ocorreu, e nunca arbitrar a produção. Para que isso ocorra é necessário que todas as partes do raciocínio acima sejam também verdadeiras. Assim, se no processamento dos insumos ocorrem quebras e estas não são consideradas no levantamento, fica distorcida a apuração da produção real. Ora, é sabido que podem ocorrer quebras no processo fabril. O próprio Regulamento refere-se aos desperdícios



resultantes do emprego industrial dos insumos: aparas, resíduos, fragmentos etc. (art. 37, § 2º). Desta forma é de concluir que a apuração de tais quebras, seja através de controles fidedignos do contribuinte, seja através de verificação direta, está implícita na própria sistemática de levantamento físico da produção".

No presente caso, a fiscalização na apuração da produção no período, em relação aos produtos em questão: mesas das linhas 240 e 540, tomou como elemento subsidiário o aglomerado de 15mm e de 18mm, bem como os de 10 e 8mm.

Sem dúvida é um elemento subsidiário significativo na produção dos produtos da Recorrente.

Todavia, observa-se dos documentos de fls. 13 a 18, que o aglomerado de 15 e 18mm é empregado na produção da Recorrente, de linhas diversas. Observa-se pelo documento de fls. 38, que o aglomerado de 18mm é empregado em diversas mesas da linha 500, sendo que o consumo desse aglomerado é diferente; por exemplo na mesa da linha 540 o consumo é 2,82 m<sup>2</sup> por mesa, enquanto que na linha 525 é de 5,11 m<sup>2</sup>.

A denúncia fiscal, não explicita como apurou a produção. Tenho que ela foi arbitrada e não calculada.

Por outro lado, no tocante às quebras dos insumos, o autuante indica na apuração da produção uma quebra de 10%. Não indica se ela foi apurada através da verificação direta, ou dos registros da contribuinte, sendo certo, que como sustenta a Recorrente nas razões de recurso, a quebra desses aglomerados, conforme por ela informado à fiscalização (fls. 43) é de 12,73%.

Nestas condições, entendo que, na hipótese, os princípios que devem nortear a apuração da produção, mediante o critério de utilização de elementos subsidiários, não estão presentes, por isso que não estou convencido da efetividade da infração apontada. Tem, assim, aplicação ao caso o disposto no art. 112, item II, do CTN.

São estas as razões que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 1990.

  
Lino de Azevedo Mesquita